



Universidade de Brasília – UnB  
Faculdade de Direito – FD

DENIS SILVA LABES

## **REFLEXOS DO PARCELAMENTO FISCAL NO ACESSO AO JUDICIÁRIO**

Brasília  
2015

DENIS SILVA LABES

## **REFLEXOS DO PARCELAMENTO FISCAL NO ACESSO AO JUDICIÁRIO**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Mestre Rafael Santos de Barros e Silva.

Brasília  
2015

DENIS SILVA LABES

## **REFLEXOS DO PARCELAMENTO FISCAL NO ACESSO AO JUDICIÁRIO**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Mestre Rafael Santos de Barros e Silva.

Banca Examinadora:

---

Professor Mestre Rafael Santos de Barros e Silva  
Orientador

---

Professor Doutor Valcir Gassen  
Membro da Banca

---

Professor Doutor Henrique Araújo Costa  
Membro da Banca

## **Resumo**

A obrigação tributária é o vínculo estabelecido entre o sujeito ativo e passivo formado pela incidência da norma instituidora do tributo sobre o fato praticado, independentemente das vontades dos sujeitos, que é substituída pela hipótese de incidência da lei tributária. O parcelamento fiscal é instituto autônomo que estabelece uma relação jurídica continuada complexa por suspender a exigibilidade do saldo do crédito durante o pagamento das parcelas, iguais ou não, com prazo certo ou não, e por extinguir a obrigação ao quitar o montante do crédito. A confissão do débito tributário faz prova apenas do fato ocorrido e do valor monetário consignado a ele, sem se preocupar com os efeitos jurídicos deles decorrente da incidência da norma. Por isso, não faz prova da obrigação tributária, por nada influenciar na incidência da lei sobre o fato confessado, nem é capaz de sanar o vício de validade do tributo, pois a admissão da ocorrência de fato não substitui a adequação dele à norma instituidora do tributo. A desistência no âmbito administrativo é medida de economia processual, para impedir o funcionamento de dois órgãos do Estado para resolver uma mesma questão. A desistência no âmbito judicial se insere no âmbito da discricionariedade do sujeito passivo, quem pode estabelecer o momento mais oportuno e conveniente para ele exercer seu direito de ação e o parcelamento fiscal se mostra extremamente vantajoso para se obter a regularidade fiscal, por ser uma das vias menos onerosas para isso. A renúncia do direito em que se funda a discussão judicial do crédito inserido no parcelamento será inválida se se referir ao direito de não se submeter a tributo inválido decorrente principalmente do princípio da legalidade estrita tributária, este direito não permite transação pelo sujeito passivo nem pelo Estado, é uma limitação ao poder de tributar pertencente ao ordenamento jurídico-tributário que reflete na esfera jurídica dos sujeitos da obrigação tributária, mas não é passível de transação por eles. No entanto, é possível que a renúncia se refira ao direito de ação, que por seu caráter instrumental, admite transação, não de maneira absoluta, apenas pontual.

**Palavras-chave:** Tributário, Processo, Parcelamento, Confissão, Desistência, Renúncia, Inafastabilidade, Jurisdição, Legalidade.

## Sumário

<b>1. Introdução .....</b>	<b>1</b>
<b>2. Aspectos relevantes do regime jurídico da obrigação tributária .....</b>	<b>2</b>
2.1. Acepções da palavra obrigação .....	2
2.2. Natureza <i>ex lege</i> .....	3
2.3. Obrigação principal e acessória.....	4
2.4. Fato gerador .....	5
2.5. Adimplemento da obrigação tributária .....	7
2.6. Elementos do fato gerador da obrigação de pagar tributo.....	7
2.7. Impropriedade da separação entre obrigação tributária e crédito tributário .....	8
<b>3. Parcelamento fiscal.....</b>	<b>9</b>
3.1. Conceito.....	9
3.2. Natureza jurídica.....	10
3.2.1. Hipótese de moratória.....	10
3.2.2. Hipótese de transação e novação.....	11
3.2.3. Hipótese de pagamento.....	12
3.2.4. Instituto autônomo .....	12
3.3. Modalidades de parcelamento.....	13
3.4. Combinação com anistia e remissão .....	14
3.4.1. Restituição do saldo de juros remuneratórios/compensatórios do depósito judicial	14
<b>4. Confissão irrevogável e irretratável de débitos tributários .....</b>	<b>18</b>
4.1. Aspectos relevantes do regime jurídico da confissão.....	18
4.1.1. Natureza jurídica.....	18
4.1.2. Espécies de confissão .....	20
4.1.3. Efeitos processuais da confissão .....	21
4.1.4. Ineficácia da confissão de fatos relacionados a direitos indisponíveis .....	21
4.1.5. Irrevogabilidade da confissão .....	22
4.1.6. Invalidação da confissão.....	23
4.1.6.1. Impossibilidade de invalidação de confissão por dolo .....	23
4.1.6.2. Invalidação por erro de fato .....	24
4.1.7. Indivisibilidade da confissão.....	24
4.2. Incapacidade da confissão de alterar a obrigação tributária .....	25
4.3. Confissão de fato .....	26
4.4. Jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal ..	30
<b>5. Desistência expressa e irrevogável de recursos administrativos e ações judiciais .....</b>	<b>35</b>
5.1. Desistência no âmbito administrativo .....	35
5.2. Aspectos relevantes do regime jurídico da desistência judicial.....	38
5.3. Jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal ..	40
5.4. Efeitos da desistência nos processos em curso .....	40
<b>6. Renúncia do direito em que se funda a discussão judicial do crédito parcelado</b>	<b>41</b>
6.1. Aspectos relevantes do regime jurídico da renúncia .....	41
6.2. Renúncia de direito indisponível.....	41
6.3. Jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal ..	43
6.4. Efeitos da renúncia nos processos em curso .....	45
<b>7. Honorários advocatícios em processos extintos em razão de adesão a parcelamento .....</b>	<b>47</b>
<b>8. Conclusão .....</b>	<b>51</b>
<b>Referências Bibliográficas.....</b>	<b>54</b>

## 1. Introdução

O parcelamento fiscal é um instrumento de política fiscal periodicamente utilizado para estimular a arrecadação e a regularização do sujeito passivo. As legislações que instituem parcelamentos trazem disposições que influenciam no direito de ação do sujeito passivo.

A questão central a que nos propomos é a análise desses reflexos no exercício do direito de ação do participante de parcelamento. Os reflexos a que nos deteremos serão a possibilidade de restituição do saldo do depósito em processo desfavorável ao sujeito passivo, os efeitos da confissão, da desistência e da renúncia exigidas nos parcelamentos para o direito de ação do sujeito passivo e a responsabilidade pelos honorários advocatícios nos processos extintos em razão da adesão a parcelamento.

Entretanto, para alcançarmos nosso objetivo será necessário delinear temas que nos auxiliarão a interpretar os efeitos dessas disposições específicas dos parcelamentos no direito de discussão judicial dos tributos submetidos a eles.

Iniciaremos pelo delineamento da obrigação tributária com definição de seu conceito, sua natureza jurídica, os tipos de obrigação, seu fato gerador e os elementos que o compõem, o momento da formação e adimplemento da obrigação.

Discutiremos também sobre o parcelamento fiscal, seu conceito, sua natureza jurídica, suas modalidades, a possibilidade de combinação com outros institutos de política fiscal. Neste último ponto, nos preocuparemos também em analisar a possibilidade de restituição do saldo de juros remuneratórios/compensatórios sobre o depósito judicial necessário para suspender a exigibilidade do crédito tributário discutido judicialmente, depois de deduzido o montante do crédito tributário que não foi objeto de remissão ou anistia, quando esse depósito é utilizado como pagamento do parcelamento fiscal, caso a adesão ocorra antes da transformação deste depósito em pagamento definitivo.

Após a abordagem dessas questões preliminares, nos preocuparemos com os efeitos do parcelamento que atinge mais expressivamente o direito de ação do participante: a confissão irrevogável e irretratável do débito tributário, a desistência expressa e irrevogável de recursos administrativos e ações judiciais e a renúncia do direito em que se funda a ação.

Iniciaremos essa segunda parte com a análise de alguns pontos do regime jurídico da confissão para entendermos, segundo a doutrina e a jurisprudência, o que ela prova no processo judicial, especialmente na relação jurídico-tributária estabelecida pelo

parcelamento, e a influência que é capaz de exercer sobre a obrigação tributária.

Trataremos da possibilidade da desistência no âmbito administrativo e dos efeitos da desistência no âmbito judicial.

Analisaremos os efeitos processuais da renúncia e a possibilidade da renúncia do direito em que se funda a discussão judicial do crédito parcelado.

Por último, abordaremos como se dá a responsabilidade pelos honorários advocatícios nos processos extintos em razão de adesão a parcelamento fiscal.

Contudo, para conseguirmos alcançar a interpretação mais adequada das prescrições legais, devemos considerar não só as suas interações com outras normas, mas também, os provimentos da jurisprudência e os ensinamentos da doutrina sobre elas.

Para melhor compreendermos as implicações da adesão a parcelamento fiscal para a inafastabilidade da jurisdição, analisaremos os aspectos mais relevantes dos regimes jurídicos de alguns institutos, a iniciar pela obrigação tributária.

## **2. Aspectos relevantes do regime jurídico da obrigação tributária**

### **2.1. Acepções da palavra obrigação**

Luciano Amaro nos ensina que obrigação tem várias acepções no direito, pode se referir ao comportamento quando indica o dever de prestação de dar, fazer ou não fazer do devedor numa relação jurídica contraposto ao direito de o exigir do credor nos negócios jurídicos unilaterais ou quando indica as prestações recíprocas a que estão adstritas as partes do negócio bilateral.<sup>1</sup>

Também pode-se referir à própria relação jurídica, no sentido de vínculo entre as partes do negócio, que fundamenta o direito de exigir e o dever de prestar o objeto da obrigação (dar, fazer ou não fazer) reciprocamente ou não.

Há a acepção de estado de sujeição, quando se suporta alteração na sua esfera jurídica em razão do exercício do direito potestativo de outro. Outra é a de ônus jurídico, que se refere a uma conduta não imposta pela lei, mas necessária para se usufruir determinada vantagem. Também a de direito-dever exemplificada por Amaro com o poder familiar em que, junto com o direito dos pais, há o dever de agir no interesse do filho. Ainda há a acepção que se refere a títulos de crédito emitidos pelos membros da Federação ou por empresas.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup>AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 244

<sup>2</sup>AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 245

## 2.2. Natureza *ex lege*

Em relação à obrigação tributária, a acepção da palavra obrigação que tomamos é a de relação jurídica, pois designa um vínculo que se forma entre o devedor (sujeito passivo) e o credor (sujeito ativo), o que pressupõe o dever de prestação de dar, fazer ou não fazer daquele eo direito deste de exigir essa prestação.

A obrigação vai se diferenciar no Direito Tributário não pela relação estabelecida, mas pelo objeto dela. O objeto da prestação de dar, fazer ou não fazer se referirá a um tributo. No entanto, em razão de estar submetido ao regime de direito público, a obrigação tributária possui peculiaridades que a diferenciam da obrigação de direito privado.

O agente público que exige o cumprimento da prestação não é o seu titular, que é o Estado ou entidade a que a Constituição atribuiu a titularidade do tributo, dessa maneira, não é possível que o agente disponha da obrigação pela sua livre vontade. Essa é outra peculiaridade, as vontades empenhadas para formar o vínculo jurídico da obrigação tributária é a vontade do Estado, que é manifestada pela lei, e somente por ela, na forma de hipótese de incidência.

Assim, mesmo a vontade do devedor é dispensada para formação da obrigação tributária, ele não precisa nem a conhecer para se encontrar vinculado, o conhecimento é necessário apenas para o cumprimento, não para a formação. Essa peculiaridade é chamada de natureza *ex lege* da obrigação tributária.

Amaro alerta que a natureza *ex lege* não diz respeito simplesmente ao fundamento da obrigação, visto que toda obrigação jurídica tem fundamentação legal, o que essa natureza salienta é que as obrigações que a possuem independem da vontade das partes para se formar, basta a ocorrência do fato prescrito na lei para isso.<sup>3</sup>

Em relação à obrigação tributária, a vontade do sujeito passivo só terá alguma relevância quando autorizado pela lei, a exemplo do art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN) que prevê a possibilidade de a lei considerar a intenção do agente passivo na apuração da responsabilidade por infrações da legislação tributária:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O próprio CTN traz um exemplo dessa exceção no §3º do art. 150, que trata do

---

<sup>3</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 246



lançamento por homologação:

Art. 150. [...]

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Esse dispositivo permite ponderar os atos praticados antes da homologação para a imposição e gradação de penalidade.

### **2.3. Obrigação principal e acessória**

O Código Tributário Nacional (CTN) diz que há obrigação principal e acessória nos seguintes termos:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Assim, se a obrigação tem por objeto dar valor em dinheiro será principal, mas se o objeto for fazer ou não fazer algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização será acessória. Amaro critica o critério adotado pelo CTN para definir obrigação principal, pois insere no mesmo conceito tributos e sanções administrativas, já que a última não possui natureza de tributo como estabelecido no art. 3º.

Também aponta a imprecisão do §3º, ao dizer que obrigação acessória converte-se em principal pela inobservância daquela, conquanto, na verdade, há a formação de uma obrigação principal pelo fato gerador da inobservância da obrigação acessória.<sup>4</sup>

Amaro alerta para que a natureza acessória da obrigação não implica no princípio

---

<sup>4</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 248

geral de que o acessório segue o principal. No Direito Tributário, basta para existência da obrigação acessória apenas a possibilidade da existência da obrigação principal.<sup>5</sup>

Os parágrafos únicos dos arts. 151 e 175 do CTN preveem:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

[...]

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

De forma que as obrigações acessórias podem ser exigíveis mesmo em situações como na suspensão da exigibilidade do crédito decorrente da obrigação principal ou na exclusão desta.

## **2.4. Fato gerador**

Fato gerador da obrigação tributária é a subsunção da hipótese de incidência ao fato, simples ou jurídico, praticado pelo sujeito passivo ou ativo, o que implica na formação da obrigação.

Do conceito dado é possível depreender os dois sentidos que compõe o fato gerador: a hipótese de incidência e o fato ocorrido. Entretanto, a ambivalência do termo fato gerador, que se refere tanto à prescrição abstrata contida na lei quanto ao fato concreto tido por esta prescrição legal como suficiente para formar a obrigação, não pode confundir aquilo que possui o poder de fazer surgir a obrigação tributária. Esse poder pertence à lei, não ao fato ocorrido, visto que, é a incidência da lei sobre o fato ocorrido (subsunção), previsto nela como suficiente, que gera a obrigação. Clara é a lição de Amaro nesse sentido:

Uma das vertentes da censura feita à expressão está em que o qualificativo “gerador” não deveria ser atribuído ao fato, mas à lei, pois o que gera a relação jurídica tributária é a incidência da lei sobre o fato. É dizer: quem teria a aptidão de criar a obrigação

---

<sup>5</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 250

não é o fato, mas a lei.<sup>6</sup>

A hipótese de incidência da obrigação principal e da acessória são conceituadas nos arts. 114 e 115 do CTN, apesar do código se referir a elas como fato gerador:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Ao analisar esses artigos, inicialmente, é possível se supor que haja uma distinção de origem entre a hipótese de incidência da obrigação acessória e a da principal. Contudo, ambas as hipóteses de incidência, tanto da principal quanto da acessória, só podem ter como única origem possível a lei em sentido estrito. Não é admissível que a acessória possa ter origem na legislação tributária, no sentido do conceito do art. 96 do CTN:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

O que permitiria que a hipótese incidência da obrigação acessória fosse prevista numa norma infralegal, mesmo no limite de seu poder regulamentar conferido pela lei não é aceitável. Desse modo, é possível que a norma regulamentar especifique os termos da obrigação acessória, entretanto, não é possível que seja sua única fundamentação. De outra forma, seria aceitar a obrigação acessória como uma exceção ao princípio constitucional da legalidade disposto no art. 5º, II.

O fato ocorrido ou previsto (hipótese de incidência) pode ser simples ou jurídico e praticado pelo sujeito passivo ou ativo. O fato praticado, em razão da indisponibilidade do interesse público, decorrente do regime de direito público, é exigida uma tipicidade, perfeita adequação, ao fato previsto na lei (obrigação principal) ou decorrente dela (acessória) para que seja capaz de formar a obrigação tributária.

O vínculo estabelecido pela obrigação tributária estará formado no momento em que ocorrer a identidade entre o fato praticado e a hipótese de incidência (fato previsto).

---

<sup>6</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 258

## **2.5. Adimplemento da obrigação tributária**

A obrigação tributária principal de pagar tributo possui dois modos de adimplemento. O sujeito passivo pode ter o dever de prestar o tributo a partir do momento da formação da obrigação, ocorrência do fato gerador, ou o dever de prestar só vai surgir após uma atuação do sujeito ativo, prática dos atos administrativos de lançamento e notificação. No entanto, nos dois cenários a obrigação se forma na ocorrência do fato gerador.

Em relação ao momento da formação das obrigações acessórias é diferente, pois há as que devem ser prestadas a partir da ocorrência do fato gerador, mas também, há outras que só deverão ser prestadas após a conjugação da situação do sujeito passivo ser prevista como hipótese de incidência e de uma atuação do sujeito ativo, como uma solicitação, sem esta atuação a obrigação não se forma, não basta apenas a ocorrência do fato gerador.

As obrigações principais de pagar penalidade pecuniária diferentemente não são adimplíveis a partir da simples ocorrência do fato gerador, sempre requerem uma atuação do sujeito ativo, como lavratura do auto de infração e imposição de penalidade. Amaro explica que a responsabilidade pela infração será afastada no caso de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, ou mesmo deixar de ser aplicada por razões de equidade, segundo o art. 108, §2º do CTN.

Ele critica a opção do CTN de colocar como equivalentes a obrigação de pagar tributo e a de pagar penalidade:

[...] o que precisava ter sido evitado é o artifício criado pelo Código, ao baralhar os conceitos de fato gerador do tributo e infração, pondo, como consequência “comum” de ambos, o surgimento de uma “obrigação tributária”.<sup>7</sup>

Essas obrigações são fundamentadas em poderes estatais diferentes, o de tributar e o de sancionar.

## **2.6. Elementos do fato gerador da obrigação de pagar tributo**

Os elementos aqui analisados restringem-se ao fato gerador da obrigação tributária principal de pagar tributos, vista a impropriedade comentada do CTN de equivaler a obrigação de pagar tributos com a obrigação de pagar sanções.

---

<sup>7</sup>AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 253

Os elementos caracterizam os aspectos de como se dá a ocorrência do fato gerador de tributo.

O elemento objetivo do fato gerador é a hipótese de incidência, a prescrição abstrata legal do fato suficiente para formar a obrigação.

O elemento subjetivo diz respeito aos polos do vínculo, que é a obrigação tributária. O sujeito ativo é o credor da obrigação, ele possui o direito de exigir o adimplemento do dever de prestação do sujeito passivo (crédito), em razão de ser titular deste crédito, titularidade conferida pela Constituição. O sujeito passivo é o devedor da obrigação, ele possui o dever prestar o objeto da obrigação ao sujeito ativo (débito), em razão de ser titular deste débito, titularidade conferida pela lei.

O elemento quantitativo refere-se ao montante devido em pecúnia, pois tributo é obrigação de dar valor em dinheiro. O montante devido é estabelecido com ou sem a necessidade de cálculo. A lei pode definir diretamente o montante fixo a ser pago, sem qualquer necessidade de cálculo. A lei também pode estabelecer que o montante seja definido a partir do cálculo da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo.

A base de cálculo é a medida escolhida pela lei como representativa da grandeza do fato gerador. Essa medida pode ser representada por um valor pecuniário ou quantitativo.

A alíquota é o fator aplicado à base de cálculo para se chegar ao montante em dinheiro devido. Esse fator pode tomar a forma de uma percentagem, que será aplicada sobre uma base de cálculo com a forma de valor monetário (alíquota ad valorem), ou a forma de uma cifra, valor monetário que será aplicado sobre uma base de cálculo com a forma de valor quantitativo (alíquota específica).

O elemento espacial significa o local em que o fato gerador ocorreu. Ele é relevante para se definir a lei incidente, a vigência de isenção e a titularidade do crédito.

O elemento temporal marca o momento no tempo em que ocorreu o fato gerador. Ele é relevante para se identificar a lei incidente, a vigência de isenção e o prazo para adimplemento da obrigação, após o qual ela se tornará exigível.

## **2.7. Improriedade da separação entre obrigação tributária e crédito tributário**

É importante comentar a crítica feita por Carvalho sobre a impropriedade técnica cometida pelo CTN ao tentar separar a obrigação tributária do crédito tributário, que é feita nos seguintes termos:

Em várias passagens do texto da Lei n. 5.172/66 deparamos com a estranha separação entre obrigação e crédito. Posta de lado a influência que o legislador porventura

tenha sofrido da velha teoria dualista da obrigação civil, que não vem ao caso debater aqui, a verdade é que não se pode cogitar de obrigação sem crédito ou de crédito sem obrigação. O direito de crédito é a outra maneira de nos referirmos ao direito subjetivo que o sujeito ativo tem para exigir a prestação. A ele se contrapõe o débito, como o dever jurídico atribuído ao sujeito passivo de cumprir o que dele se espera. Um e outro integram o vínculo obrigacional, na condição de elementos indispensáveis. Exista o crédito em estado de incerteza ou de iliquidez, de qualquer forma é uma realidade jurídica ínsita a toda obrigação. Soa mal, portanto, quando declara o legislador, ingenuamente, que a obrigação nasce com a realização do fato gerador, mas o crédito tributário se constitui pelo lançamento. Seria o momento de indagar: que obrigação é essa que desabrocha no mundo jurídico, sem que haja, para o sujeito pretensor, o direito subjetivo de exigir a prestação? E que liame obrigacional será esse, em que o sujeito passivo não está compelido a prestar o objeto?<sup>8</sup>

Corrobora a impossibilidade dessa dissociação a natureza declaratória da obrigação tributária do lançamento, expressa por Carvalho da seguinte forma:

Não prosperou entre nós a vertente constitutivista, tão elaborada nas obras clássicas de Enrico Allorio e Antônio Berliri, assim como nos trabalhos de todos os seguidores italianos. Consagrou-se, isto sim, a tese da natureza declaratória do lançamento, que traduz o reconhecimento de que a obrigação nasce juntamente com a realização do evento tributário. Onde houver obrigação tributária, terá havido, certamente, o fato típico, e a recíproca é verdadeira. O acontecimento factual traz à sirga uma relação tributária que, no caso desse § 1º, reveste a natureza de uma obrigação.<sup>9</sup>

Podemos assim concluir que a função do lançamento para a obrigação tributária é a de conferir liquidez ao crédito (direito do sujeito ativo), pela especificação dos elementos do fato gerador do tributo, de forma a possibilitar o adimplemento pelo sujeito passivo e, caso não o seja, a exigência pelo sujeito ativo.

### **3. Parcelamento fiscal**

#### **3.1. Conceito**

Para caracterização do parcelamento fiscal é adotada a obra Parcelamento do Crédito Tributário de Érico Hack e Dalton Luiz Dallazem<sup>10</sup>.

O parcelamento pressupõe um crédito tributário definitivamente constituído, seja

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 271

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 270

<sup>10</sup> HACK, Érico; DALLAZEM, Dalton Luiz. Parcelamento do Crédito Tributário. Curitiba: Juruá Editora, 2008.

por lançamento completamente formado, denúncia espontânea ou confissão do débito pelo sujeito passivo, e também o pagamento em parcelas, iguais ou não, com prazo certo ou não, deste crédito para sua extinção.

O primeiro efeito do parcelamento é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário de acordo com artigo 151, VI do CTN, incluído pela Lei Complementar (LC) 104/01, e o outro efeito é a extinção do crédito ao se quitar o montante dele.

### **3.2. Natureza jurídica**

Não é muito claro, na legislação e na doutrina, a natureza jurídica do parcelamento fiscal. Há divergência se ele é um instituto independente no Direito Tributário ou é apenas uma manifestação de outros institutos.

Inicialmente, o parcelamento era uma matéria deixada à doutrina apenas, não havia uma previsão legal, o que possibilitava bastante divergência sobre sua natureza.

Com o advento da LC 104/01 passou-se a incluir o parcelamento como uma hipótese de suspensão do crédito tributário (art. 151, VI) e se definiu algumas características (art. 155-A) no CTN. Contudo, ela não contribuiu muito com a pacificação do entendimento, pois deixou de trazer características que diferenciaram o parcelamento de outros institutos. Assim, o entendimento que havia antes dessa Lei Complementar não foi muito alterado após o seu advento.

A seguir são analisadas algumas hipóteses sobre a natureza jurídica do parcelamento fiscal que surgiram.

#### **3.2.1. Hipótese de moratória**

A moratória é forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no art. 151, I e regulada nos arts. 152 ao 155 do CTN. Para Paulo de Barros Carvalho, "moratória é dilação do intervalo de tempo estipulado para o implemento de uma prestação, por convenção das partes, que podem fazê-lo tendo em vista uma execução unitária ou parcelada"<sup>11</sup>. Para Luciano Amaro, "moratória consiste na prorrogação do prazo (ou na concessão de novo prazo se já vencido o prazo original) para o cumprimento da obrigação"<sup>12</sup>.

Assim, moratória é o instituto que prorroga o prazo de vencimento da obrigação

---

<sup>11</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 441.

<sup>12</sup>AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 379.

para nova data, durante a qual o sujeito passivo mantém situação de regularidade.

Hack e Dallazem mostram que para a maioria da doutrina<sup>13</sup>, como Paulo de Barros Carvalho, Luciana Amaro, James Marins, Vittorio Cassone, Lúcia Valle Figueiredo, Édson de Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira e Hugo de Brito Machado, o parcelamento é uma espécie de moratória.

O que fazia todo sentido antes da edição da LC 104/01, pois não haveria como existir uma suspensão da exigibilidade do crédito sem que se encaixasse em uma das hipóteses legais existentes, no entanto, a LC 104/01 definiu um regime próprio para o parcelamento ao qual seria aplicado subsidiariamente às normas da moratória, porém independente dela.

Assim, a moratória seria a mera prorrogação da data do pagamento sem o objetivo de extinção do crédito e o parcelamento, a sucessão de pagamentos parciais com o objetivo de extinção.

### **3.2.2. Hipótese de transação e novação**

Entendimentos<sup>14</sup> anteriores a LC 104/01 tinham o parcelamento como hipótese de transação que é uma das causas de extinção do crédito tributário.

A transação, prevista no art. 171 do CTN, é um instituto que prevê um acordo com concessões mútuas, previsto em lei, com o objetivo de extinguir litígios.

A novação é instituto previsto no art. 360 do Código Civil (CC) que prevê a extinção de uma obrigação pela sua substituição por uma nova.

O raciocínio seria de que o parcelamento seria um acordo, previsto em lei, em que o contribuinte negociaria com o Fisco nova forma de pagamento para o crédito, gerando novas obrigações, na forma de parcelas, que substituiriam o crédito anterior.

Os problemas apontados desse entendimento são que a novação não poderia ser aplicada por analogia no Direito Tributário, pois o art. 97 do CTN exige lei tributária para estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário.

Também, o parcelamento não é acordo e não há concessões mútuas, tão somente a possibilidade de adesão ou não do contribuinte.

Ainda, o parcelamento se fosse hipótese de transação só serviria para parcelar

---

<sup>13</sup> HACK, Érico; DALLAZEM, Dalton Luiz. Parcelamento do Crédito Tributário. Curitiba: Juruá Editora, 2008. p. 17

<sup>14</sup> HACK, Érico; DALLAZEM, Dalton Luiz. Parcelamento do Crédito Tributário. Curitiba: Juruá Editora, 2008. p. 21



débitos em litígio, o que não ocorre.

E, por último, a LC 104/01 deixou claro que o parcelamento é hipótese de suspensão da exigibilidade e não de extinção do crédito.

### **3.2.3. Hipótese de pagamento**

A jurisprudência entende que o parcelamento equivale a pagamento para a extinção da punibilidade dos crimes tributários. A Lei 9249/95 prevê no art. 34 que a punibilidade dos crimes tributários será extinta, se for promovido o pagamento do tributo antes de recebida a denúncia.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) entende que a extinção da punibilidade ocorre mesmo antes de ser quitado integralmente o débito, contudo, o Supremo Tribunal Federal entende que ela vai se dar apenas com a quitação integral<sup>15</sup>.

A equivalência entre parcelamento e pagamento é uma decorrência da interpretação da lei penal, o que nada influencia no âmbito tributário, visto que a matéria exige lei tributária. Além do mais, pagamento é hipótese de extinção do crédito e o parcelamento apenas de suspensão da exigibilidade dele.

A Lei 11941/09 nos arts. 67 a 69 estabeleceu que na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

Também, suspendeu a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8137/90 e nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos referidos nesta Lei, além de suspender a prescrição criminal enquanto suspensa a pretensão punitiva.

Ainda, definiu que a punibilidade dos crimes mencionados extingue-se quando a pessoa jurídica efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive os acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, e quando pessoa física efetuar o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.

### **3.2.4. Instituto autônomo**

---

<sup>15</sup> HACK, Érico; DALLAZEM, Dalton Luiz. Parcelamento do Crédito Tributário. Curitiba: Juruá Editora, 2008. p. 23

Hack e Dallazem entendem o parcelamento como instituto autônomo, com regime jurídico próprio, o interpretam como forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo pagamento periódico de parcelas até a sua extinção.

As características básicas do parcelamento são o pagamento em parcelas periódicas e sucessivas até a extinção do crédito e a suspensão da exigibilidade do saldo. Assim, possui efeitos semelhantes a outros institutos como a moratória e o pagamento, embora, com eles não se confunda.

O pagamento de parcelas não implica na extinção parcial do crédito, pois reflete apenas no elemento quantitativo, sem o saldo constituir novo crédito. Assim, o crédito em si não é alterado, apenas seu elemento quantitativo, que pode ser aumentado por juros e multas ou diminuído por pagamento parcial, remissão, anistia, parcelas de parcelamento.

A suspensão da exigibilidade no parcelamento decorre do pagamento das parcelas, sem exigir prazo certo.

O pagamento das parcelas tem que permitir a extinção do crédito, caso contrário, se estaria diante de uma moratória condicionada a pagamentos mensais.

Desse modo, o parcelamento é um instituto autônomo, que pressupõe uma relação jurídica continuada, o pagamento de parcelas, que produz a suspensão da exigibilidade do saldo e resultará na extinção do crédito tributário ao se quitar seu montante.

O parcelamento, assim como a compensação, a transação, a remissão, a anistia, a isenção e a moratória, é instrumento, dependente de lei, posto à faculdade do sujeito ativo na elaboração e execução de sua política tributária.

### **3.3. Modalidades de parcelamento**

Hack e Dallazem entendem que há três tipos de parcelamento<sup>16</sup>:

Parcelamento com parcela de valor fixo e prazo certo de duração: o valor da parcela é a divisão do valor do crédito pelo número certo de parcelas mais correção monetária.

Parcelamento com parcela variável e com prazo certo: o valor da parcela é determinado por fator diferente do valor do crédito, como um percentual do faturamento, e o número de parcelas é determinado pela lei, caso haja saldo ao final, ele é pago integralmente.

---

<sup>16</sup> HACK, Érico; DALLAZEM, Dalton Luiz. Parcelamento do Crédito Tributário. Curitiba: Juruá Editora, 2008. p. 27

Parcelamento com parcela variável e sem prazo certo: o valor da parcela é determinado por fator diferente do valor do crédito, porém não há número certo de parcelas determinado em lei, paga-se até a quitação do valor do crédito.

Os autores alertam que, qualquer que seja a modalidade de parcelamento, é requisito que se tenha a intenção de extinguir o crédito, caso contrário, será uma moratória condicionada a pagamentos periódicos, por exemplo, o parcelamento que preveja apenas o pagamento de juros.

### **3.4. Combinação com anistia e remissão**

Anistia e remissão são também instrumentos de política fiscal geralmente combinados com parcelamento para incentivar a regularidade fiscal dos sujeitos passivos e o incremento da arrecadação.

Remissão é hipótese de extinção do crédito tributário e significa o perdão do crédito, a dispensa de seu pagamento e a sua consequente extinção. Está prevista nos arts. 156, IV e 172 do CTN.

A anistia é hipótese de exclusão do crédito tributário e significa o perdão das infrações cometidas. Está prevista no art. 175 e 180 ao 182 do CTN.

A concessão definitiva desses benefícios no parcelamento está condicionada ao pagamento de parte ou todas as parcelas, não apenas à adesão.

#### **3.4.1. Restituição do saldo de juros remuneratórios/compensatórios do depósito judicial**

Ponto relevante referente à combinação de parcelamento fiscal com anistia e remissão foi a discussão sobre a devolução ao participante de parcelamento da diferença entre os juros remuneratórios/compensatórios do depósito judicial, necessário para suspender a exigibilidade do crédito tributário, em processo judicial transitado em julgado que o confirma, mas em que a parte aderiu a parcelamento antes da determinação da transformação deste depósito em pagamento definitivo (antiga conversão em renda), e o montante referente aos componentes do elemento quantitativo do fato gerador que não sofreram a incidência de anistia ou remissão, inclusos no depósito judicial, após o pagamento do parcelamento.

A questão foi solucionada no REsp 1251513/PR, julgado em 10/08/2011, como recurso representativo da controvérsia, nos termos do art. 543-C do CPC, relatado pelo Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, em voto exemplar.

O Ministro Marques constrói seu voto inicialmente analisando a possibilidade de

aplicação de remissão ou anistia a crédito tributário objeto de ação judicial transitada em julgado que o confirmou (grifos no original):

Nessa linha de pensar, a remissão/anistia legalmente prevista abrange a todos os créditos tributários já constituídos ou a serem constituídos, desde que decorrentes de fatos geradores já ocorridos na data da vigência da lei que instituiu o benefício. Decerto, nessa situação estão os créditos tributários que ainda não foram extintos, muito embora haja ação judicial transitada em julgado que confirmou sua legalidade. **Isto porque a extinção dos créditos tributários em tais situações somente ocorre** ou com o pagamento por parte do contribuinte, ou, em havendo depósito, após o trânsito em julgado ("após o encerramento da lide ou do processo litigioso") **com a ordem da autoridade judicial para a efetiva transformação daquele em pagamento definitivo**. O fato de haver decisão judicial transitada em julgado que confirma a legalidade do crédito tributário exigido é irrelevante para a lei instituidora da remissão/anistia, o que é relevante é existir crédito tributário não extinto e não ter havido ainda a ordem judicial para a transformação em pagamento definitivo ou conversão em renda. A coisa julgada formada não obsta a aplicação da lei remissiva, pois têm objetos distintos. A primeira confirma a legalidade do crédito tributário, a segunda estabelece a remissão. Ao contrário, é pressuposto da remissão que o crédito tributário exista. A relevância aqui está no ato judicial que determina a transformação em pagamento definitivo ou conversão em renda. Este sim afeta o crédito tributário, pois também é pagamento. [...] <sup>17</sup>

O ministro conclui nesse ponto que o importante é o momento em que se dá a adesão ao parcelamento para que a remissão ou a anistia combinada com ele possa ser aplicada sobre o crédito. É necessário que a adesão ocorra antes da determinação da transformação do depósito em pagamento definitivo, após o trânsito em julgado da sentença que confirmou o crédito, salvo se a lei do parcelamento expressamente excluir essa hipótese.

O ministro prossegue seu voto com a análise da possibilidade da remissão do juros de mora do crédito alcançar os juros remuneratórios do depósito judicial. O que implicaria na devolução ao sujeito passivo da diferença entre os juros remuneratórios e os de mora não remetidos.

Um argumento que o ministro apresenta para sustentar sua posição contrária a essa possibilidade é que a remissão ou a anistia instituída no parcelamento só alcançarão as rubricas (principal, multas, juros de mora e encargos) do crédito tributário que

---

<sup>17</sup> REsp 1251513/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/08/2011, DJe 17/08/2011. Inteiro Teor. p. 12

efetivamente existirem no momento do depósito:

Sendo assim, se o depósito do valor devido foi efetuado antes do vencimento, não há que se falar em multa de mora, juros de mora ou encargo legal. Se o depósito foi efetuado após o vencimento mas dentro do mês do vencimento, não há que se falar em juros de mora ou encargo legal. Se o depósito foi efetuado antes do envio do débito para inscrição em Dívida Ativa da União, não há que se falar em encargo legal do Decreto-Lei n. 1.025/69. No entanto, se o depósito for efetuado após esses marcos, para ser integral e suspender a exigibilidade do crédito tributário deverá abranger cada uma dessas rubricas, conforme o momento em que incidem, pois o crédito tributário passa a ser composto também por elas, deixando de ser composto apenas pelo principal.<sup>18</sup>

Outro argumento apresentado é a distinção do crédito tributário e do depósito:

Com efeito, é preciso acabar com uma confusão comumente gerada nas causas desse jaez. É necessário compreender que o crédito tributário e o depósito judicial ou administrativo são institutos diversos, cada qual tem vida própria e regime jurídico próprio. Os juros que remuneram o depósito (juros remuneratórios e não moratórios) não são os mesmos juros que oneram o crédito tributário (estes sim juros de mora). Circunstancialmente, mas nem sempre, um depósito judicial pode estar vinculado a uma ação judicial onde se discute determinado crédito tributário (o depósito pode estar atrelado a ações que têm outros objetos). Também circunstancialmente, a taxa de juros de mora incidente sobre o crédito tributário e a taxa de juros remuneratórios incidente sobre o depósito judicial quando de sua devolução é a mesma taxa SELIC (isonomia que somente passou a existir após a vigência da Lei n. 9.703/98, antes os depósitos sequer venciam juros). Nada disso significa que quando a lei remite juros de mora insertos dentro da composição do crédito tributário esteja a determinar o resgate de juros remuneratórios incidentes sobre os depósitos judiciais feitos para suspender a exigibilidade desse mesmo crédito tributário.<sup>19</sup>

O ministro salienta que depósito não é investimento. É instrumento a disposição do sujeito passivo, que o utiliza de acordo com sua discricionariedade. Entender de modo contrário inviabilizaria qualquer política fiscal com o uso da remissão e anistia, pois não é possível se pleitear remissão instituída após a opção pelo depósito:

O depósito judicial não é investimento, é uma opção daquele que intenta discutir

---

<sup>18</sup> REsp 1251513/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/08/2011, DJe 17/08/2011. Inteiro Teor. p. 16

<sup>19</sup> REsp 1251513/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/08/2011, DJe 17/08/2011. Inteiro Teor. p. 20

judicialmente seu débito com a paralisação dos procedimentos de cobrança. Na vigência da Lei n. 9.703/98, transformou-se em "pagamento provisório" (uso a expressão em oposição à "pagamento definitivo" que está na lei) cuja eficácia é suspender a exigibilidade do crédito tributário, sem o extinguir. Depositar ou não é um risco que todo contribuinte devedor corre. Trata-se de uma opção entre obstar a fluência dos juros de mora e a incidência da multa de mora e utilizar o mesmo valor em uma aplicação ou investimento qualquer que pode trazer ou não mais benefícios. A ação pode ser julgada procedente ou não. Os investimentos podem render mais ou menos que a diferença de juros de mora e multa de mora. Os riscos são de quem fez a opção.<sup>20</sup>

Também é apontado pelo ministro a única hipótese em que é admitida a devolução do depósito acrescido de juros pela Lei n. 9.703/98, que regula os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais, é na situação de decisão favorável ao sujeito passivo (art. 1º, §3º, I).

Por fim, o ministro sustenta que não é possível se pleitear juros remuneratórios sobre capital de terceiros, visto que o depósito transfere a propriedade do montante para a União:

Outro ponto relevante é que o contribuinte intenta obter juros remuneratórios sobre capital do qual não mais é titular, pois o depósito de bem fungível (dinheiro) transfere a propriedade ao depositário. Sendo assim, no momento em que o valor é depositado (hoje transferido à Conta Única do Tesouro Nacional), passa a ser de propriedade da União que imediatamente pode dele fazer uso. Se a propriedade já é da União, não há que se falar na incidência de juros remuneratórios em benefício do particular antes da devolução do valor depositado na hipóteseespecífica do art. 1o, §3o, I, da Lei n. 9.703/98 (em razão de decisão que lhe foi favorável). Portanto, se não houver tal devolução, não há sequer que se falar em juros remuneratórios.<sup>21</sup>

Desta forma, o Ministro Marques fundamenta sua posição contrária a essa devolução da diferença entre os juros remuneratórios/compensatórios do depósito judicial, necessário para suspender a exigibilidade do crédito tributário, e o montante referente às rubricas do crédito que não sofreram a incidência de anistia ou remissão, após o pagamento do parcelamento, no âmbito de processo judicial transitado em julgado que confirmou o crédito, mas em que o sujeito passivo aderiu a parcelamento antes da

---

<sup>20</sup> REsp 1251513/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/08/2011, DJe 17/08/2011. Inteiro Teor. p. 21

<sup>21</sup> REsp 1251513/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/08/2011, DJe 17/08/2011. Inteiro Teor. p. 23

determinação da transformação deste depósito em pagamento definitivo.

#### **4. Confissão irrevogável e irretratável de débitos tributários**

Confissão do débito, desistência dos recursos administrativos e ações judiciais e renúncia ao direito em que se funda a ação são requisitos presentes nos parcelamentos fiscais federais. Inicialmente, esses requisitos transmitem uma ideia de inviabilidade de discussão judicial sobre os débitos tributários objeto do parcelamento.

A confissão é exigência presente em todas as adesões a parcelamento. A desistência e a renúncia são exigências necessárias para se incluir no parcelamento os créditos tributários que estejam com sua exigibilidade suspensa em razão de impugnação administrativa ou ação judicial.

Para analisar essa impressão, vamos nos dedicar a analisar cada um desses institutos em relação aos aspectos do regime jurídico de cada um que nos interessa, o que a doutrina fala sobre esses institutos no parcelamento fiscal e como se posiciona a jurisprudência nesse sentido. O objetivo é tentar compreender os efetivos efeitos desses requisitos do parcelamento no direito de acesso ao Judiciário do sujeito passivo.

##### **4.1. Aspectos relevantes do regime jurídico da confissão**

###### **4.1.1. Natureza jurídica**

A confissão é meio de prova regulada pelos arts. 348 a 354 do Código de Processo Civil (CPC) e pelos arts. 212, I, 213 e 214 do Código Civil (CC). Como meio de prova, cabe observar qual é o objeto da prova, como ensina Dinamarco:

Costuma-se dizer que os fatos da causa compõem o objeto da prova (themaprobandum). A doutrina mais moderna, porém, nega essa conclusão. Afirmam que "provar é demonstrar que uma alegação é boa, correta e portanto condizente com a verdade. O fato existe ou inexistente, aconteceu ou não aconteceu, sendo portanto insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. As alegações, sim, é que podem ser verazes ou mentirosas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verazes."<sup>22</sup>

Confissão é a admissão da existência de fato, simples ou jurídico, contrário ao interesse do confitente e favorável ao da parte contrária.

---

<sup>22</sup>DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de Direito Processual Civil. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, v. 3, p. 58.

Didier Jr., Braga e Oliveira apontam como seus elementos o subjetivo(sujeito declarante), o intencional(vontade para declarar o fato) e o objetivo(fato contrário ao confitente).<sup>23</sup>

Só pode ser confessado fato desfavorável ao confitente e favorável à parte contrária que seja próprio e pessoal do confitente, porque, o contrário, é testemunho.

Para ter eficácia de confissão, o fato tem de se referir a direito disponível e não exigir forma especial para ser aprovado. Caso o fato não atenda esses requisitos, os efeitos próprios da confissão não serão produzidos, no entanto, o magistrado poderá valorar livremente ela.

Didier Jr., Braga e Oliveira ensinam que a confissão é um ato jurídico em sentido estrito, ato voluntário de efeitos necessários *ex vi legis*. Por isso, não é possível ser feita sob condição ou termo. Não é negócio jurídico. Eles chegam a essa conclusão ao analisar o art. 213 do CC que fala de ineficácia, não invalidade, na confissão feita por quem não poderia dispor dos direitos a ela relacionados. Se a confissão fosse negócio jurídico, isto seria uma causa de invalidade. Ainda, concluem o seguinte:

O que importa na confissão não é a vontade do confitente de produzir os efeitos jurídicos dela decorrentes, mas sim, a exata percepção dos fatos confessados (os efeitos jurídicos da confissão advêm direta e inexoravelmente da lei): a vontade do confitente dirige-se à declaração de um fato e não à produção de um efeito jurídico.<sup>24</sup>

Não se deve confundir confissão com reconhecimento da procedência do pedido. A primeira tem natureza de ato jurídico em sentido estrito, enquanto o outro de negócio jurídico unilateral. O objeto da confissão é o reconhecimento da existência de um fato contrário ao confitente, sem qualquer consideração dos efeitos jurídicos que a incidência da lei sobre este fato possa produzir.

O reconhecimento da procedência do pedido é aceitar a pretensão (pedido) da parte contrária, tomando por verdadeiro o alegado efeito jurídico atribuído por ela ao fato, que resultará na extinção do litígio com resolução de mérito por autocomposição (art. 269,

---

<sup>23</sup> DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno;

OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. Curso de direito processual civil. Volume 2, Teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. Salvador: JusPODIVM, 2013. p. 129

<sup>24</sup> DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno;

OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. Curso de direito processual civil. Volume 2, Teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. Salvador: JusPODIVM, 2013. p. 131



II, CPC). Confissão resulta na dispensa da prova do fato, por implicar na presunção de veracidade dele e na preclusão lógica do direito de provar o contrário.

Também não se pode confundir confissão e admissão. A confissão resulta de uma conduta ativa, reconhecimento expresso da existência de fato alegado por qualquer sujeito do processo, e a sua natureza jurídica é de ato jurídico em sentido estrito, o que possibilita sua invalidação. Ela pode ter origem judicial ou extrajudicial, pode ser espontânea ou provocada e o procurador precisa de poder especial para fazê-la. O seu efeito de dispensar prova do fato veda a prova em contrário, em razão da preclusão lógica que se estabelece.

Por outro lado, a admissão resulta de uma conduta passiva, omissão da parte que reconhece presumidamente a existência de fato alegado pela parte contrária, e a sua natureza jurídica é de ato-fato, o que não permite desfazimento. Ela tem origem apenas judicial, só pode ser espontânea (revelia, não impugnação específica, não comparecimento ou recusa para depor) e pode ser feita sem poder especial por procurador. O seu efeito é de uma confissão ficta, presunção relativa da veracidade do fato, que admite prova em contrário.

#### **4.1.2. Espécies de confissão**

Didier Jr., Braga e Oliveira apontam como espécies de confissão:<sup>25</sup>

A judicial e a extrajudicial, a depender se foi produzida em juízo ou fora dele.

A espontânea e a provocada, conforme a iniciativa do confitente. A provocada é a que resulta de depoimento pessoal.

A real e a ficta, segundo sua efetiva realização. A ficta é a ficção jurídica que presume como realizada a confissão, mesmo que efetivamente não se realizou, em decorrência de revelia, falta de impugnação específica de alegação da parte contrária, não comparecimento a depoimento ou recusa de fazê-lo.

A Escrita e a oral, a depender da forma de sua realização. Oral só é eficaz se a lei não exigir prova literal (art. 353, parágrafo único, CPC). A confissão oral extrajudicial depende de prova por testemunho.

A simples, a qualificada e a complexa de acordo com seu conteúdo. A simples se

---

<sup>25</sup> DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. Curso de direito processual civil. Volume 2, Teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. Salvador: JusPODIVM, 2013. p. 133-134

limita a reconhecer a existência do fato. Qualificada, além de reconhecer, também nega os efeitos jurídicos pretendidos pela parte contrária com o fato. A complexa se dá quando são trazidos fatos novos ao processo.

A própria e a imprópria, segundo a produção de seus efeitos típicos. A própria é a confissão judicial ou extrajudicial, oral ou escrita, feita à parte ou ao procurador, pois produzirá seus efeitos típicos. A imprópria são as confissões extrajudiciais contidas em testamento ou feita a terceiro, oral ou escrita, pois serão livremente apreciadas pelo magistrado, mas não serão capazes de produzir os efeitos típicos da confissão própria.

#### **4.1.3. Efeitos processuais da confissão**

A confissão resulta na abdicação do confitente do direito de produzir prova sobre fato confessado, tanto para comprovar quanto para negar sua ocorrência. É uma preclusão lógica decorrente do princípio da boa-fé processual, que veda o comportamento contraditório ao fato confessado.

Ocorre a liberação da parte contrária do ônus da prova dos fatos confessados que alegou. O art. 334, II do CPC dispensa a prova do fato confessado.

A confissão não é prova plena, dessa maneira não vincula o magistrado, que conferirá o valor que entender adequado a ela, inclusive com o afastamento dos efeitos que lhe são próprios, desde que fundamentado, segundo o princípio do livre convencimento motivado. Além de poder afastar a simulação que pode estar escondida na confissão.

#### **4.1.4. Ineficácia da confissão de fatos relacionados a direitos indisponíveis**

O caput do art. 213 do CC determina a ineficácia da confissão de quem não tem capacidade para dispor dos direitos aos quais se referem os fatos confessados:

Art. 213. Não tem eficácia a confissão se provém de quem não é capaz de dispor do direito a que se referem os fatos confessados.

Atente-se para que a limitação atinge o plano da eficácia da confissão e não o de sua validade como ensinam Didier Jr., Braga e Oliveira:

Confira-se o caso da confissão relacionada a direitos que não podem ser renunciados. A declaração de ciência do fato feita por incapaz, por exemplo, não pode assumir a natureza de confissão, mas pode ser valorada pelo magistrado de acordo com o seu livre convencimento. Apenas não se lhe pode dar eficácia confessória; trata-se de impedimento legal de eficácia, restrito, portanto e por óbvio, ao plano da eficácia do ato

jurídico. Bem o disse Pontes de Miranda: "A indisponibilidade pode ser discutida; e discutida, de ordinário, é a relação jurídica que supõe a disponibilidade. Se a parte confessa o fato, que atingiria tal direito, de modo nenhum se há de acolher a eficácia confessória da comunicação de conhecimento, que fez a parte".<sup>26</sup>

Isso, além de corroborar a tese de que confissão não é negócio jurídico, também permite que a confissão nessa situação seja livremente apreciada pelo magistrado, sem conferir a ela seus efeitos típicos.

#### **4.1.5. Irrevogabilidade da confissão**

Didier Jr., Braga e Oliveira apontam o erro técnico do art. 352 do CPC que fala sobre possibilidade de revogação da confissão, visto que as hipóteses previstas são de invalidação. O art. 214 do CC corrigiu essa imprecisão ao tratar expressamente de possibilidade de invalidação.<sup>27</sup>

A confissão é irrevogável porque não possui caráter negocial, não há manifestação de vontade nela, empenho da vontade para produzir determinado efeito jurídico. Não há como se retirar algo que não há. Os efeitos da confissão provêm da lei e os efeitos jurídicos decorrentes da incidência da lei sobre o fato confessado não dependem do fato, apenas da lei, inclusive, por isso, a confissão não pode ser invalidada por erro de direito.

Clara é a lição de Pontes de Miranda sobre o cuidado de não se confundir revogação com invalidação:

Existe o princípio da irrevogabilidade da confissão. A expressão 'revogada', que aparece no art. 352, bem como noutros Códigos estrangeiros, é errônea. Dever-se-ia falar de invalidação, de ação de anulação. Não há retirada da vox; o que acontece é que o erro, o dolo ou a coação deu causa à anulabilidade por ação de invalidade do ato confessório, ou por ação rescisória da sentença. Que em tal confissão se fundou, quer tenha sido o único, ou um dos fundamentos. (...) a confissão é definida no art. 348 como declaração da 'verdade de um fato, contrário ao seu interesse e favorável ao adversário', e não como declaração de vontade, que se pudesse revogar. A parte quis confessar, mas a confissão é de conteúdo de comunicação de fato, de conhecimento, e não de vontade. Pode ter

---

<sup>26</sup> DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno;

OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. Curso de direito processual civil. Volume 2, Teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. Salvador: JusPODIVM, 2013. p. 137-138

<sup>27</sup> DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno;

OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. Curso de direito processual civil. Volume 2, Teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. Salvador: JusPODIVM, 2013. p. 140

ocorrido que ela quis confessar, mas errou, por ter tido como verdade o que não era. Ou que ela quis confessar e houve dolo, que a levou a isso. Ou que ela, sob violência, declarou o que não queria declarar: houve manifestação de vontade, mas atingida pela regra jurídica da invalidade, e o que se busca não é a retirada da vox, mas sim a anulação de todo o ato, ou a rescisão da sentença que se fundou em tal ato.<sup>28</sup>

Na confissão não há empenho da vontade para produzir efeito jurídico. Por essa razão não é possível se retirar a vontade (revogação), nem a alterar (retratação). O desfazimento da confissão só é possível pela sua invalidação por erro de fato ou coação.

#### **4.1.6. Invalidação da confissão**

A confissão poderá ser invalidada por motivo de erro de fato ou de coação. O art. 214 do CC eliminou a hipótese de dolo para invalidação da confissão, prevista no art. 352 do CPC.

As medidas judiciais cabíveis para a invalidação da confissão são, no caso da judicial, ação anulatória ou ação rescisória. A extrajudicial é invalidada apenas pela ação anulatória.

##### **4.1.6.1. Impossibilidade de invalidação de confissão por dolo**

O dolo, por si só, seja próprio ou de terceiro, não é causa suficiente para invalidação de confissão, posto que, o motivo da confissão é irrelevante, apenas o fato confessado importa.

É clara a lição de Didier Jr., Braga e Oliveira nesse sentido:

De fato, o dolo somente é relevante para o direito privado enquanto tenha sido capaz de levar outrem a erro. A circunstância de o confitente declarar o fato por dolo de outrem somente tem relevância jurídica, para fins de invalidação, se o dolo tiver sido apto a gerar erro. Se houve dolo, mas não houve erro, não se pode invalidar a confissão. Eis a razão pela qual se preferiu a expressão "erro de fato", como síntese da hipótese de invalidade: o que importa é a falsa percepção da realidade; se o erro foi espontâneo ou provocado, pouco importa.<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários ao Código de Processo Civil. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, t. 4, p. 323

<sup>29</sup> DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. Curso de direito processual civil. Volume 2, Teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. Salvador: JusPODIVM, 2013. p. 142

O dolo só toma significado se for capaz induzir a erro o confitente, o que resultaria na invalidação da confissão por erro de fato, não por dolo.

#### **4.1.6.2. Invalidação por erro de fato**

O art. 352 do CPC prevê a possibilidade de invalidação da confissão por erro, sem, contudo, delimitar o tipo de erro. O art. 214 do CC supriu essa omissão, ao delimitar a invalidação ao erro de fato.

O erro de fato é causa de invalidação da confissão pelas razões apontadas por Didier Jr., Braga e Oliveira:

As razões são muito simples e vêm sendo repetidas pelos autores desde a época em que se fazia a exegese das Ordenações do Reino de Portugal: a) a confissão é a declaração de ciência de um fato, e não um reconhecimento de incidência da hipótese normativa no suporte fático concreto; b) o erro de direito não destrói a verdade do fato, não podendo desfazer a prova feita pela confissão, pois o fato confessado não deixa de ser existente porque o confitente desconhecia as suas consequências jurídicas; c) tratar-se-ia de verdadeira *contradictio in adiecto*, pois se de confissão se trata, não é possível haver erro de direito; d) o erro de direito somente é relevante para a invalidação do ato jurídico quando, não implicando recusa à aplicação da lei, for o motivo único ou principal do negócio jurídico (art. 139, III, CC-2002); assim, como são irrelevantes os motivos da confissão, conforme visto em item precedente, não se poderia invalidar este ato jurídico por erro de direito - e, ademais, a confissão não é negócio jurídico.<sup>30</sup>

O erro de fato é configurado por ignorância (desconhecimento) ou engano (ilusão) sobre a efetiva ocorrência do fato.

#### **4.1.7. Indivisibilidade da confissão**

A confissão, segundo art. 354 do CPC, é, em regra, indivisível, pois a parte que a invoca como prova não pode aproveitá-la na parte que lhe é favorável e rejeitá-la na parte que lhe é desfavorável.

Ovídio Baptista elucida o que, na realidade, é indivisível:

Não se trata propriamente de indivisibilidade da confissão, mas do depoimento ou

---

<sup>30</sup> DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. Curso de direito processual civil. Volume 2, Teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. Salvador: JusPODIVM, 2013. p. 143-144

declaração prestada pela parte que contenha uma confissão. As declarações desfavoráveis ao adversário do confitente, por definição, não podem ser consideradas confissões.<sup>31</sup>

A cisão é possível nas confissões complexas, pois, além do reconhecimento da existência do fato confessado, elas acrescentam fatos novos capazes de fundamentar a defesa de direito material ou a propositura de reconvenção, como previsto no art. 354 do CPC. Assim, a cisão da declaração que veicula a confissão complexa, visto que, além da confissão, traz consigo também alegações (fatos novos), é a separação destes atos jurídicos distintos comportados no mesmo veículo.

#### **4.2. Incapacidade da confissão de alterar a obrigação tributária**

O efeito de confissão irrevogável e irretratável do débito fiscal ao se solicitar parcelamento demonstra certa confusão entre institutos do Direito Tributário e do Direito Civil.

O Direito Tributário como ramo de direito público tem suas obrigações fundamentadas exclusivamente na lei. Já o Direito Civil, ramo de direito privado, tem suas obrigações fundamentadas na vontade. Diferença que fica evidenciada pelo princípio da legalidade, visto que no âmbito público somente obriga aquilo que é autorizado em lei e no privado pode obrigar qualquer manifestação de vontade que não seja vedada em lei.

Por isso, a obrigação tributária é absolutamente indisponível, logo a manifestação de vontade do contribuinte na adesão a parcelamento fiscal não produz qualquer efeito sobre uma obrigação tributária indevida, essa solicitação de adesão não é capaz de tornar a obrigação tributária devida, pois como aponta Alexandre Macedo Tavares a verdadeira e única fonte formal originária da obrigação tributária é a lei<sup>32</sup>.

Assim, não há no âmbito tributário qualquer relação contratual capaz de alterar a obrigação tributária.

Tavares salienta que no direito privado é eficaz uma confissão determinada por um erro de direito, vulgarmente sintetizada pelo “quem paga mal, paga duas vezes”, no entanto, no Direito Tributário não é possível formar uma obrigação tributária pela manifestação de vontade do sujeito passivo. Então, uma confissão, no Direito Tributário, seja por erro de fato ou de direito, de um tributo pago indevidamente gera para o sujeito

---

<sup>31</sup> SILVA, Ovídio Baptista da. Curso de Processo Civil. 5 ed. São Paulo: RT, 2000, v. 1, p. 370

<sup>32</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. O parcelamento de débito tributário e a ineficácia das condicionantes cláusulas de "confissão irretratável" e de "renúncia de discussão administrativa e judicial" do objeto parcelado. In: Revista dialética de direito tributário, n. 123, p. 9-13, dez. 2005. p. 11

passivo o direito de restituição ou compensação<sup>33</sup>.

Kiyoshi Harada contribui nesse ponto ao lembrar que o princípio da estrita legalidade tributária, previsto no art. 150, I da Constituição Federal, induziu a construção da teoria da natureza *ex lege* do tributo, no sentido da obrigação tributária somente resultar de lei e não de contrato ou declaração unilateral como a obrigação privada<sup>34</sup>.

#### 4.3. Confissão de fato

Hugo de Brito Machado alerta para fato de que confissão não se confunde com reconhecimento ou renúncia, pois a primeira está no plano dos fatos, do mundo real, e as duas últimas no mundo jurídico. A confissão é a declaração de conhecimento da verdade de fatos, sem se importar com o significado jurídico desses fatos. Ela não se preocupa com a transformação deste fato em fato jurídico pela incidência da norma.

O reconhecimento é a declaração do réu de que a pretensão do autor tem fundamentação jurídica. A renúncia é a declaração do autor de que sua pretensão não tem fundamentação jurídica. Essas duas se diferem da confissão por se preocuparem com o significado jurídico do fato dado pela incidência da norma (fato jurídico)<sup>35</sup>.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior esclarece que a confissão, como admissão da verdade de um fato contrário ao confitente e favorável à parte contrária, apenas torna incontroverso o fato confessado, não implica no reconhecimento da causa do fato, nem do direito pleiteado pela parte contrária, muito menos resulta em qualquer alteração material desse direito, seu efeito é simplesmente processual, de prova<sup>36</sup>.

O contribuinte, ao aderir a parcelamento, reconhece o fato de ter um débito tributário naquele montante em razão da ocorrência de determinado fato, porém não significa que reconhece a causa daquele débito, ou seja, não quer dizer que ele entenda como legítima a obrigação tributária da qual deriva o débito ou que o fato ocorrido se enquadra na hipótese de incidência da lei tributária.

Dessa maneira, Ferraz Jr. diz que, se o fato ocorrido não corresponde à hipótese

---

<sup>33</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. O parcelamento de débito tributário e a ineficácia das condicionantes cláusulas de "confissão irretratável" e de "renúncia de discussão administrativa e judicial" do objeto parcelado. In: Revista dialética de direito tributário, n. 123, p. 9-13, dez. 2005. p.11

<sup>34</sup> HARADA, Kiyoshi. Parcelamento: confissão irretratável do débito tributário e o princípio da legalidade tributária. In: Consulex: revista jurídica, v. 10, n. 230, p. 42-44, ago. 2006. p. 43

<sup>35</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Confissão irretratável de Dívida tributária nos pedidos de parcelamento. In: Revista dialética de direito tributário, n. 145, p. 47-53, out. 2007. p. 49

<sup>36</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos. In: Revista fórum de direito tributário, v. 8, n. 45, p. 9-23, maio/jun. 2010. p. 13

de incidência prevista, a confissão não é capaz de tornar o tributo legítimo, contudo, esta é relevante para suspender a exigibilidade deste suposto crédito a nível do parcelamento<sup>37</sup>.

Neste ponto, também é enfático Kiyoshi Harada ao entender que a confissão “não tem o condão de criar um tributo sem lei”, seria o mesmo que confessar um crime não existente no mundo jurídico, então, se houver adesão a parcelamento em que não houve o fato gerador do débito confessado, o contribuinte poderá impugnar a origem desse débito, visto que proibir a impugnação pela simples confissão seria o mesmo que impedir a existência da repetição de indébito, em razão de que, para Harada, não há maior confissão que o pagamento voluntário.

Ele salienta que a restituição é devida em razão do princípio da estrita legalidade tributária e não chega a envolver o princípio que veda o enriquecimento ilícito, como alegado por parte da doutrina, até porque, em razão disso, pacificou-se na doutrina e na jurisprudência a tese de que não é necessário o contribuinte fazer prova do pagamento por erro, como exigido no direito privado, para obter a restituição<sup>38</sup>.

Ferraz Jr. menciona a diferença técnica que existe entre a natureza e a eficácia da confissão de débito para as confissões de dívida, usadas no mundo privado para reconhecer obrigações, pois a primeira, como dito, apenas reconhece a verdade do elemento quantitativo do débito e da ocorrência do fato, mas não a pretensão do Fisco de receber seu crédito em razão da obrigação tributária da qual o contribuinte é sujeito passivo<sup>39</sup>.

Outra distinção que Ferraz Jr. entende necessária é a do débito (o valor do crédito tributário) e da causa do débito (o fato gerador da obrigação tributária). Para isso, parte-se da teoria dualista da obrigação principal em que esta nasce da prática do fato gerador pelo sujeito passivo e impõe a responsabilidade pelo pagamento do valor definido no lançamento. Nesse sentido, ao se confessar o débito, o objeto da confissão é o valor devido, não sua causa.

Por isso, o que se torna incontroverso é o valor, não o fato gerador. Aqui, cabe um esclarecimento, ao não se reconhecer a verdade do fato gerador com a confissão do

---

<sup>37</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos. In: Revista fórum de direito tributário, v. 8, n. 45, p. 9-23, maio/jun. 2010. p. 11

<sup>38</sup> HARADA, Kiyoshi. Parcelamento: confissão irretratável do débito tributário e o princípio da legalidade tributária. In: Consulex: revista jurídica, v. 10, n. 230, p. 42-44, ago. 2006. p. 44

<sup>39</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos. In: Revista fórum de direito tributário, v. 8, n. 45, p. 9-23, maio/jun. 2010. p. 14



débito, não quer dizer que se está a negar a prática do fato, mas a sua subsunção à hipótese de incidência prevista na lei tributária capaz de caracterizar o fato gerador.

Assim, como a confissão não é capaz de configurar fato gerador da obrigação tributária, seria possível a discussão judicial da validade de incidência de uma norma, para se questionar a adequação do fato praticado à hipótese de incidência, sem se questionar a própria validade da norma<sup>40</sup>.

Para auxiliar a compreensão de sua tese, Ferraz Júnior propõe um exemplo, mas para o entender é necessário distinguir o acordo sobre a causa da causa. O acordo sobre causa é a caracterização da manifestação de vontade sem se considerar os elementos objetivos que definem a causa jurídica, como chamar um negócio de doação, enquanto, na realidade (por seus elementos objetivos), é uma compra e venda.

O exemplo seria a situação de as partes decidirem alegar terem realizado uma doação como fato gerador, em razão de uma operação onerosa, mas na realidade houve uma compra e venda, então, ao se confessar o débito na adesão ao parcelamento, o que se torna incontroverso é o valor do débito e a operação, não o acordo sobre causa, no caso, a doação, que continua simulada e, se comprovada pelo Fisco, enseja a revisão de ofício do lançamento que considerará o ato oculto pela simulação, se válido em substância e forma.

Logo, não tem sentido se admitir que a confissão do débito também torna incontroverso a causa<sup>41</sup>.

No entanto, a cláusula de irretratabilidade, vedação de dar nova versão dos fatos, desvirtua a confissão como meio de prova, ao torná-la em reconhecimento do direito pleiteado pela parte contrária, a implicar na aceitação da procedência do alegado por ela.

A irrevogabilidade é própria da confissão, impede a sua retirada, a menos que tenham sido feitas sob vício de manifestação da vontade, como erro ou coação. A irretratabilidade é cláusula atribuída à confissão pelo parcelamento, no sentido de não poder retirar a vontade manifestada, que impõe ao contribuinte renunciar ao direito de agir, o que ofende o princípio da inafastabilidade da jurisdição, mesmo se aceitando a ação por invalidade da norma.

A irretratabilidade confere à confissão um caráter negocial que desvirtua seu

---

<sup>40</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos. In: Revista fórum de direito tributário, v. 8, n. 45, p. 9-23, maio/jun. 2010. p. 14-15

<sup>41</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos. In: Revista fórum de direito tributário, v. 8, n. 45, p. 9-23, maio/jun. 2010. p. 18

caráter de prova e a torna num vínculo que fundamenta a cobrança do tributo em razão da concordância com a alegação do Fisco e não em razão da incidência da lei no fato praticado. Desse modo, tornaria o parcelamento um tipo de transação, o que não é adequado<sup>42</sup>.

Machado salienta, ao citar Lafayette Guimarães, que a vontade do confitente nada influencia os efeitos da confissão, desde que livre de vícios, por isso, afasta o caráter de negócio jurídico dela. Machado defende que a confissão impede a retirada das afirmações sobre o fato, no entanto, se constatado que o fato não ocorreu ou ocorreu diferente do confessado, erro de fato, até porque erro de direito não seria cabível, é permitida a invalidação da confissão ao se provar o erro.

Deoutro modo, a absoluta irretratabilidade atribuiria à confissão natureza contratual, que não há, e, mesmo se houvesse, não seria capaz de fundamentar tributo, já que o requisito da vontade para a obrigação privada é na obrigação tributária substituído pela descrição da hipótese de incidência na lei<sup>43</sup>.

Ferraz Jr. defende que a irretratabilidade não vincula, em razão da proteção do princípio da boa-fé objetiva processual, o confitente, porque, apesar do princípio vedar o comportamento posterior incompatível com outro anterior, ele admite exceções em razão da nulidade do fato, que devem ser analisadas caso a caso e exigem uma ponderação entre o interesse público na nulidade do fato, como a proteção do princípio da estrita legalidade tributária ou do ordenamento jurídico em face de norma inválida, e o interesse público na proteção da confiança e da solidariedade social para se determinar qual o interesse mais relevante<sup>44</sup>.

Ferraz Jr. aponta como limite da confissão intratável a sua falta de capacidade para constituir obrigação tributária, pois, se diferentemente fosse entendido, estaria a se aceitar a confissão de fatos relacionados a direitos indisponíveis, vedado pelo art. 351 do CPC.

Por conseguinte, a confissão faz prova do débito e da obrigação de pagá-lo, embora, não o faça em relação à validade da obrigação tributária. Portanto, não haveria porque se impedir a discussão judicial da configuração do fato gerador do tributo, pois a confissão, como declaração da verdade dos fatos, nada pode provar sobre a ocorrência

---

<sup>42</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos. In: Revista fórum de direito tributário, v. 8, n. 45, p. 9-23, maio/jun. 2010. p. 20-21

<sup>43</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Confissão irretratável de Dívida tributária nos pedidos de parcelamento. In: Revista dialética de direito tributário, n. 145, p. 47-53, out. 2007. p. 50-51

<sup>44</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos. In: Revista fórum de direito tributário, v. 8, n. 45, p. 9-23, maio/jun. 2010. p. 22

da subsunção do fato praticado à hipótese de incidência da lei<sup>45</sup>.

Uma ressalva é necessária ser feita. Apesar de concordarmos em linhas gerais com a tese de Ferraz Jr., com a devida licença, não concordamos pontualmente com a ideia de que a confissão prova o valor do débito tributário, pois se a confissão não faz prova da obrigação tributária, do efeito da incidência da norma, não tem sentido aceitar essa ideia de prova do valor do débito, porque o elemento quantitativo do fato gerador é resultado da incidência da lei que define o tributo.

Desse modo, o valor que é provado pela confissão é o valor pecuniário expressado pelo fato ocorrido, não o valor advindo da incidência da norma sobre o valor consignado para este fato. Acreditamos que, se entendido de modo contrário, estaria a se admitir uma contradição lógica dos argumentos.

#### **4.4. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal**

Hugo de Brito Machado mostra que o Tribunal Federal de Recursos (TFR) sinalizava entender que a confissão não prova obrigação tributária, no acórdão da Apelação Cível (AC) 48112-SP, Diário da Justiça da União de 24/05/1979, o Ministro Carlos Mário da Silva Velloso diz:

Se o fato apurado pelo Fisco estadual foi dado por inexistente, na órbita da administração estadual, assim inexistente o fato gerador do tributo federal, não pode prevalecer a obrigação tributária (CTN art. 113, § 1º), porque sem fato gerador não há tributo. Em caso tal, não prevalece a confissão decorrente do pedido de parcelamento (Decreto-lei 352 de 1968, art. 11, § 4º), porque não há como acolher confissão de débito inexistente.<sup>46</sup>

Machado também cita outra jurisprudência do TFR no mesmo sentido, na AC 38113-PR, Diário da Justiça da União de 28/05/1980, o acórdão redigido pelo Ministro Moacir Catunda afirma:

Provada por perícia, a inexistência do imposto, à luz do princípio de que a obrigação tributária é *ex lege*, e nunca contratual, ou potestativa, segue-se pela

---

<sup>45</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos. In: Revista fórum de direito tributário, v. 8, n. 45, p. 9-23, maio/jun. 2010. p. 23

<sup>46</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Confissão irretratável de Dívida tributária nos pedidos de parcelamento. In: Revista dialética de direito tributário, n. 145, p. 47-53, out. 2007. p. 48

O STJ no REsp 927.097/RS, julgado em 08/05/2007, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, entendeu ser possível a discussão judicial dos débitos de parcelamento fiscal que foram confessados com base na validade da norma que servia de fundamento para os débitos, matéria jurídica, no entanto, a matéria fática, o fato ocorrido no valor pecuniário assumido, seria protegida pela confissão e aquela só poderia ser questionada se esta fosse invalidada:

Não se está com isso afirmando a absoluta inviabilidade de questionar as dívidas tributárias objeto de confissão ou de parcelamento. Conforme anotou Leandro Paulsen, com base em significativa resenha jurisprudencial e doutrinária, "a confissão não inibe o questionamento da relação jurídico-tributária". Todavia, "isso não significa que a confissão seja desprovida de valor. Terá valor, sim, mas quanto aos fatos, que não poderão ser infirmados por simples reconsideração do contribuinte, mas apenas se demonstrado vício de vontade. A irrevogabilidade e a irretratabilidade terá apenas essa dimensão. Assim, e.g., se confessada dívida relativamente a contribuição sobre o faturamento, será irrevogável e irretratável no que diz respeito ao fato de que houve, efetivamente, o faturamento no montante consignado; entretanto, se a multa era ou não devida, se a legislação era ou não válida, são questões que poderão ser discutidas" (PAULEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, Livraria do Advogado, 9a ed. p. 608). Realmente, considerando a natureza institucional (e não contratual) da obrigação tributária, não se pode certamente admitir a hipótese de sua criação por simples ato de vontade das partes. A legitimidade das fontes normativas que disciplinam a sua instituição é, por isso mesmo, passível de controle pelo Poder Judiciário. Todavia, no que se refere às circunstâncias fáticas sobre as quais incidem as normas tributárias, essas certamente são colhidas pela força vinculante da confissão de dívida e da cláusula de irretratabilidade. Não fosse assim, não teriam eficácia alguma as inúmeras disposições da legislação tributária, freqüentes na esfera federal, estadual e municipal, prevendo essa espécie de confissão como condição indispensável para que o contribuinte possa usufruir de moratória ou de outros benefícios de natureza fiscal. No caso, ao afirmar a impossibilidade de revisão da dívida confessada, o acórdão não desbordou desses limites. Conforme se percebe das razões recursais, a causa de pedir a revisão do parcelamento não é a validade ou a invalidade da norma de incidência, mas sim a alegada não-configuração do fato gerador do tributo (fls.5/6), matéria que está coberta pela cláusula

---

<sup>47</sup>MACHADO, Hugo de Brito. Confissão irretratável de Dívida tributária nos pedidos de parcelamento. In: Revista dialética de direito tributário, n. 145, p. 47-53, out. 2007. p. 49

O que causa estranhamento nesse voto é a conclusão de que a configuração do fato gerador não é uma questão de validade, matéria jurídica, mas uma questão fática. Com todo respeito, parece-nos que o ministro não chegou a conclusão mais adequada, a despeito dos argumentos em que se pautou.

Ora, se o ministro concorda com Paulsen, e a melhor doutrina sobre tema, em relação ao que é protegido pela confissão é o fato ocorrido e o valor a ele consignado, sem qualquer consideração sobre os efeitos jurídicos que serão produzidos em razão da incidência da norma sobre eles, não parece ser adequado então entender que a confissão protege a configuração do fato gerador, pois este é o efeito jurídico da incidência da norma sobre o fato confessado, ou seja, uma matéria jurídica.

Entendemos que a configuração do fato gerador está no plano da validade da norma também, não no sentido da validade da norma em si em relação a sua adequação ao ordenamento jurídico em nível constitucional ou legal, mas no sentido da ocorrência da subsunção, em relação à identidade requerida entre o fato ocorrido e o previsto na norma.

A subsunção é, por óbvio, uma questão de legalidade (matéria de direito), não há como configurar o fato gerador sem a perfeita adequação entre o fato ocorrido e a hipótese incidência. Se de diverso modo for entendido, estar-se-ia a aceitar um tributo sem seu tipo legal.

Entretanto, esse entendimento de que configuração do fato gerador é matéria fática foi endossado e ampliado como pode ser percebido pelo trecho da ementa a seguir do REsp 1065940/SP, relatado pelo Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 18/09/2008, DJe 06/10/2008:

III - O parcelamento do débito tributário envolve transação do contribuinte com o fisco e licitamente impede a discussão judicial acerca do fato gerador ou do montante da dívida originária.

No REsp 1.133.027/SP, representativo da controvérsia, julgado em 13/10/2010, relatado pelo Ministro Luiz Fux, vencido, e relatado para acórdão pelo Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, o Ministro Fux não considerou o erro de fato da contribuinte como capaz de alterar a situação fática e ensejar a revisão da confissão no

---

<sup>48</sup>REsp 927.097/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/05/2007, DJ 31/05/2007. Inteiro teor. p. 4

parcelamento(grifos no original):

Cinge-se a controvérsia à possibilidade de impugnação judicial de acordo de parcelamento, em virtude da não-correspondência, do débitotributário parcelado com o tributo efetivamente devido, uma vez que os estagiários foram erroneamente incluídos no quadro de funcionários da recorrida, gerando majoração do ISS.

Com efeito, a confissão de dívida pelo contribuinte é condição imprescindível para fins de obtenção do parcelamento de débitos tributários, tendo força vinculante em relação à situação de fato sobre a qual incide a norma tributária, por isso que somente admite-se sua invalidação quando presente defeito causador de nulidade do ato jurídico.

[...]

In casu, a sociedade recorrida, objetivando a expedição de certidão de regularidade fiscal, celebrou acordo de parcelamento, confessando tributo supostamente maior que o efetivamente devido, em decorrência de alegado equívoco da própria contribuinte, no enquadramento de estagiários como indivíduos habilitados ao exercício da atividade profissional, o que acarretou a majoração da base de cálculo do ISS.

Destarte, o pleito de revisão judicial da confissão da dívida tem por fundamento matéria eminentemente fática, inapta a conjurar a novação eclipsada no parcelamento, até mesmo por preclusão lógica.<sup>49</sup>

Entretanto, o Ministro Marques divergiu da posição adotada ao entender que o Fisco tem o poder/dever de revisar de ofício o lançamento efetuado com base em declaração obrigatória com erro de fato e o sujeito passivo tem o direito de retificar e ter retificada a informação prestada com erro de fato. Além de que o erro de fato é suficiente para invalidar a confissão, porque ela não pode criar obrigação tributária que exceda o fato gerador efetivamente ocorrido (grifos no original):

Nem se diga que a posterior confissão por parte do contribuinte teria convalidado os autos de infração lavrados ou constituído novamente o crédito tributário sem vício algum. Efetivamente, **a confissão de dívida para fins de parcelamento não tem efeitos absolutos, não podendo reavivar crédito tributário já extinto ou fazer nascer crédito tributário de forma discrepante de seu fato gerador, [...]**

Por esta outra ótica, agora sim aplicável a jurisprudência da Primeira Turma invocada pelo Relator Min. Luiz Fux, no sentido de que a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando presente defeito causador de nulidade do

---

<sup>49</sup>REsp 1133027/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/10/2010, DJe 16/03/2011. Inteiro teor. p. 7 e 9

ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude). [...] <sup>50</sup>

O STF no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 850.506/MG, julgado em 6/12/2011, relatado pelo Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, apesar de reconhecer, no voto do relator, a possibilidade de discussão judicial de irregularidades que maculem de nulidade a obrigação tributária, em razão da ofensa ao princípio da inafastabilidade da jurisdição, não permitiu o prosseguimento do recurso que buscava desfazer decisão que alegava não ter sido trazido ao conhecimento do Judiciário razões capazes de invalidar a confissão feita no parcelamento e, por isso, foi configurada a renúncia ao direito em que se funda a ação, por entender que, para se analisar essa pretensão, seria necessária a análise das provas do processo, o que não é permitido em sede de recurso extraordinário (grifos no original):

Destarte, o Tribunal a quo entendeu pela ocorrência da renúncia ao direito em que se funda a ação, não por causa do pedido administrativo de parcelamento do crédito tributário, como é sustentado nas razões do presente regimental, mas porque não teria trazido ao Poder Judiciário razões que infirmassem a confissão de que se trata no acórdão recorrido. Logo, para dissentir-se das razões referidas na referida decisão, seria necessário a análise dos documentos juntados pela parte como prova de suas alegações, ora, não se revela cognoscível, em sede de Recurso Extraordinário, a insurgência que tem como escopo o incursão no contexto fático-probatório engendrado nos autos, porquanto referida pretensão não se amolda à estreita via do apelo extremo, cujo conteúdo restringe-se a fundamentação vinculada de discussão eminentemente de direito e, portanto, não servil ao exame de questões que demandam o revolvimento do arcabouço fático-probatório dos autos, face ao óbice erigido pela Súmula 279/STF de seguinte teor, verbis: “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”. <sup>51</sup>

O STJ no REsp 1124420/MG, representativo da controvérsia, julgado em 29/02/2012, relatado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, reconheceu, no voto do relator, a configuração do fato gerador como passível de discussão judicial, como matéria jurídica e não fática:

4. A confissão do débito em matéria tributária diz respeito aos fatos que legitimam o lançamento ou à existência da própria dívida; o contribuinte pode confessar que deve, nada

---

<sup>50</sup> REsp 1133027/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/10/2010, DJe 16/03/2011. Inteiro teor. p. 15-21

<sup>51</sup> AI 850506 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 06/12/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-239 Divulg. 16-12-2011 Public. 19-12-2011. Inteiro teor. p. 6-7

impedindo, todavia, que discorde das alíquotas incidentes ou que demonstre que faz jus à isenção; enfim, que questione o direito aplicado naquela situação de fato.<sup>52</sup>

O STJ no REsp 1355947/SP, representativo da controvérsia, julgado em 12/06/2013, relatado pelo Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, firmou posicionamento de que confissão em parcelamento não é capaz de constituir crédito extinto pela prescrição ou decadência, decorrente de norma declarada inconstitucional ou acima do devido (grifos no original):

A decadência, consoante a letra do art. 156, V, do CTN, é forma de extinção do crédito tributário. Sendo assim, uma vez extinto o direito, não pode ser reavivado por qualquer sistemática de lançamento ou auto-lançamento, seja ela via documento de confissão de dívida, declaração de débitos, parcelamento ou de outra espécie qualquer (DCTF, GIA, DCOMP, GFIP, etc.).

Isto porque, além de não haver mais o que ser confessado sob o ponto de vista jurídico (os fatos podem ser sempre confessados), não se pode entregar à confissão de débito eficácia superior àquela própria do lançamento de ofício (arts. 145 e 149, do CTN), forma clássica de constituição do crédito tributário, donde evoluíram todas as outras formas (lançamento por declaração - art. 147, do CTN, lançamento por arbitramento - art. 148, do CTN e lançamento por homologação - art. 150, do CTN). Se a Administração Tributária de conhecimento dos mesmos fatos confessados não pode mais lançar de ofício o tributo, por certo que este não pode ser constituído via auto-lançamento ou confissão de dívida existente dentro da sistemática de lançamento por homologação.

Efetivamente, a confissão de dívida para fins de parcelamento não tem efeitos absolutos, não podendo reavivar crédito tributário já extinto, a ver:<sup>53</sup>

A evolução jurisprudencial demonstra que a confissão no parcelamento não impede a discussão da validade da norma instituidora do tributo nem da incidência dela sobre o fato confessado. Também não é capaz de recriar obrigação extinta ou além do fato gerador efetivamente ocorrido.

## **5. Desistência expressa e irrevogável de recursos administrativos e ações judiciais**

### **5.1. Desistência no âmbito administrativo**

O efeito da desistência expressa e irrevogável de recursos de administrativos não

---

<sup>52</sup>REsp 1124420/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 29/02/2012, DJe 14/03/2012. Inteiro teor. p. 11-13

<sup>53</sup>REsp 1355947/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/06/2013, DJe 21/06/2013. Inteiro teor. p. 9-11



gera mais grande alvoroço.

No ordenamento brasileiro não existe a soberania da jurisdição administrativa, mas sua independência.

Similar é a disposição do parágrafo único do art. 38 da Lei 6830/80, Lei de Execução Fiscal (LEF), que prevê a renúncia do direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto, caso proposta medida judicial prevista no caput do art. 38, que teve a constitucionalidade reconhecida no Recurso Extraordinário (RE) 233.582/RJ, julgado em 16/8/2007, Tribunal Pleno.

O Ministro Marco Aurélio, que foi relator, acabou vencido. Ele entendia como inconstitucional essa restrição de acesso à via administrativa, pois a entendia como uma inibição para ingresso no Judiciário ter de abrir mão do processo administrativo, perder a possibilidade que resolver o conflito administrativamente:

[...]. E essa lei inibe porque, havendo em curso um processo administrativo e o jurisdicionado ingressando em juízo, ele terá como que tacitamente renunciado ao que pretendido no processo administrativo.<sup>54</sup>

O relator também indicou ofensa ao direito de petição:

Aponto que essa desistência prevista em lei, automática, pelo fato de o contribuinte ir a juízo, resulta até mesmo em negativa ao direito de petição, o direito de adentrar Administração Pública e pretender a apreciação de certa matéria, além de contrariar, como ressaltei, princípio inerente à cidadania, que é aquele segundo o qual está assegurado a todo cidadão o ingresso em juízo, não podendo ser inibido em face de ameaça de ver extinto o processo administrativo.<sup>55</sup>

O relator ainda argumentou que a independência das vias não impede o “entendimento direto” proporcionado pela via administrativa.

Entretanto, o argumento da economia processual levantado pelo Ministro Cezar Peluso preponderou:

Acho que seria antieconômico permitir que dois órgãos do Estado funcionassem ao

---

<sup>54</sup> RE 233582, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 16/08/2007, DJe-088 Divulg. 15-05-2008 Public. 16-05-2008 Ement. Vol.-02319-05 pp-01031. Inteiro teor. p. 20

<sup>55</sup> RE 233582, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 16/08/2007, DJe-088 Divulg. 15-05-2008 Public. 16-05-2008 Ement. Vol.-02319-05 pp-01031. Inteiro teor. p. 38

mesmo tempo para resolver a mesma coisa!<sup>56</sup>

Desse modo, ficou vencido o relatore foi reconhecida a constitucionalidade da imposição de desistência da via administrativa com essa abordagem de economia processual bem resumida pelo Ministro Gilmar Mendes:

Tem-se aqui fórmula legislativa que busca afastar a redundância da proteção, uma vez que, escolhida a ação judicial, a Administração estará integralmente submetida ao resultado da prestação jurisdicional que lhe for determinada para a composição da lide.<sup>57</sup>

Não podemos deixar de observar que a imposição da desistência da via administrativa implica numa limitação das opções de resistência do sujeito passivo, em razão de impedir a possibilidade da obtenção de uma decisão favorável na via administrativa antes da decisão na via judicial, o que implicaria na perda de interesse de agir nesta (extinção sem resolução do mérito), o que proporcionaria uma solução mais célere.

Noentanto, foi entendido que a economia obtida com essa disposição é mais relevante que a perda desta possibilidade.

O STJ no REsp 1143216/RS, representativo da controvérsia (art. 543-C do CPC), relatado pelo Ministro Luiz Fux, julgado em 24/03/2010, Primeira Seção, definiu que a não realização do requisito formal da desistência no âmbito administrativo antes do deferimento da adesão do parcelamento não pode ser utilizada posteriormente como causa de exclusão, se não estiver expressamente previsto na lei do parcelamento como tal, pois vai contra o princípio da boa-fé objetiva (grifos no original):

Destarte, a existência de interesse do próprio Estado no parcelamento fiscal (conteúdo teleológico da aludida causa suspensiva de exigibilidade do crédito tributário) acrescida da boa-fé do contribuinte que, malgrado a intempestividade da desistência da impugnação administrativa, efetuou, oportunamente, o pagamento de todas as prestações mensais estabelecidas, por mais de quatro anos (de 28.08.2003 a 31.10.2007), sem qualquer oposição do Fisco, caracteriza comportamento contraditório perpetrado pela Fazenda Pública, o que conspira contra o princípio da razoabilidade, máxime em virtude da

---

<sup>56</sup> RE 233582, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 16/08/2007, DJe-088 Divulg. 15-05-2008 Public. 16-05-2008 Ement. Vol.-02319-05 pp-01031. Inteiro teor. p. 23

<sup>57</sup> RE 233582, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 16/08/2007, DJe-088 Divulg. 15-05-2008 Public. 16-05-2008 Ement. Vol.-02319-05 pp-01031. Inteiro teor. p. 37

ausência de prejuízo aos cofres públicos.

[...]

Assim é que o titular do direito subjetivo que se desvia do sentido teleológico (finalidade ou função social) da norma que lhe ampara (excedendo aos limites do razoável) e, após ter produzido em outrem uma determinada expectativa, contradiz seu próprio comportamento, incorre em abuso de direito encartado na máxima *anemo potest venire contra factum proprium*.

Outrossim, a falta de desistência do recurso administrativo, conquanto possa impedir o deferimento do programa de parcelamento, acaso ultrapassada a aludida fase, não serve para motivar a exclusão do parcelamento, por não se enquadrar nas hipóteses previstas nos artigos 7º e 8º da Lei 10.684/2003, [...] <sup>58</sup>

Esse entendimento nos parece lógico ser extensível também ao requisito da renúncia.

## **5.2. Aspectos relevantes do regime jurídico da desistência judicial**

A desistência do prosseguimento do processo é causa de extinção do processo sem resolução do mérito em razão da revogação da demanda, prevista no art. 267, VIII do CPC.

A manifestação de vontade real das partes para a extinção do processo é obstáculo intransponível para apreciação do mérito pelo magistrado.

Por isso, não impede a repositura da demanda, nos mesmos termos, desde que pago as custas processuais e os honorários advocatícios.

A decisão não fica protegida pela imutabilidade conferida pela coisa julgada material, por essa razão, a sentença que veicula a decisão é chamada de terminativa ou processual.

Oportuno mencionar a lição de Luís Eduardo Mourão citada por Didier Jr. sobre diferença entre preclusão e coisa julgada:

Muito interessante e coerente é o pensamento de Luiz Eduardo Mourão que distingue preclusão e coisa julgada formal de maneira bastante original. Para o autor, coisa julgada formal é a indiscutibilidade externa (fora do processo), que se refere às decisões cujo conteúdo é processual (art. 267 do CPC), em contraposição à coisa julgada material, que é a mesma indiscutibilidade externa, só que das decisões de mérito (art. 269 do CPC), distinguindo-se ambas da preclusão, que opera efeito dentro do processo (indiscutibilidade

---

<sup>58</sup>REsp 1143216/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 09/04/2010. Inteiro Teor. p. 17

interna). A distinção entre coisa julgada formal e material teria por base o conteúdo da decisão que uma ou outra torna indiscutível (o que dá coerência à adjetivação do instituto: formal é a coisa julgada da sentença processual e material é a coisa julgada da sentença de mérito)".<sup>59</sup>

A desistência é ato unilateral e expresso do autor, que renuncia essa posição. Pode ser parcial, desse modo, não extingue o processo que prossegue com o não desistido.

Não pode ser confundida com o abandono, já que este é tácito.

Não se desiste de ação após prolação de sentença, pois a jurisdição já foi prestada. O que é possível nessa situação é o autor que ganhou renunciar ao direito de executar ou desistir do prosseguimento da execução ajuizada e aquele que perdeu renunciar ao direito de recorrer ou desistir do prosseguimento do recurso interposto.

A desistência precisa ser homologada pelo magistrado para ser eficaz. Também necessita de consentimento do réu, se este já houver se manifestado no processo, seja pela apresentação da resposta ou pela apresentação de agravo de instrumento contra eventual decisão liminar desfavorável.

Contudo, essa concordância é desnecessária se o réu em sua defesa requereu a extinção do processo sem apreciação do mérito, devido a perda de interesse para rejeitar a desistência.

Didier Jr. cita a exigência de cumulação com renúncia ao direito em que se funda para que procuradores públicos concordem com a desistência:

O art. 3º da Lei Federal n. 9.469/97 determina que os representantes judiciais da União, suas autarquias e fundações, bem como das empresas públicas federais, só podem concordar com a desistência da causa se o autor renunciar ao direito sobre que se funda a demanda. Como não bastasse a desistência, o autor há de renunciar ao direito, de modo que a decisão fique acobertada pela coisa julgada material. Embora aparentemente violenta, trata-se de medida legítima, obviamente não aplicável a qualquer hipótese, como nos seguintes exemplos: a) nas ações cautelares, em que não são veiculadas pretensões materiais passíveis, pois, de renúncia; b) nas situações em que o próprio ente público, em

---

<sup>59</sup> DIDIER JR., Fredie.

Curso de direito processual civil. Volume 1, Introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. Salvador: JusPODIVM, 2013. p. 606

sua peça de defesa, havia solicitado a extinção do processo sem análise do mérito.<sup>60</sup>

A homologação torna o juízo prevento para julgar a demanda, se reproposta. Cabe ao autor o pagamento das custas processuais remanescentes.

### **5.3. Jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal**

O entendimento que pudemos depreender da análise de julgados que vão além do regime jurídico da desistência é a possibilidade de ela ser configurada pela concordância expressa do autor do pedido da extinção do processo da parte contrária como no REsp 1124420/MG, representativo da controvérsia, julgado em 29/02/2012, relatado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção:

5. Partindo-se dessas premissas e analisando o caso concreto, a manifestação da executada, concordando com o pedido da Fazenda Pública de extinção do processo com julgamento de mérito, mas fazendo ressalva quanto ao pedido de condenação em honorários, após a sua adesão ao PAES, não se equipara à renúncia expressa sobre o direito em que se funda a ação, mas sem prejudicar que o processo seja extinto, sem exame de mérito (art. 267, V do CPC).<sup>61</sup>

A desistência a processo judicial em razão de adesão a parcelamento fiscal não provocou discussões na jurisprudência do STJ e STF, em relação ao instituto da desistência em si.

### **5.4. Efeitos da desistência nos processos em curso**

Os efeitos da desistência de processo judicial em razão de adesão a parcelamento fiscal para o direito de ação do sujeito passivo se restringem a extinção do processo sem resolução do mérito. De modo que, ao se pagaras verbas sucumbenciais do processo anterior, não estaria impedida a repropositura da ação, nos mesmos termos, para discutir a validade do tributo.

Acreditamos que a desistência está no âmbito do julgamento de conveniência e oportunidade do exercício do direito de ação do sujeito passivo. A desistência para adesão

---

<sup>60</sup> DIDIER JR., Fredie.

Curso de direito processual civil. Volume 1, Introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. Salvador: JusPODIVM, 2013. p. 615

<sup>61</sup> REsp 1124420/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 29/02/2012, DJe 14/03/2012. Inteiro teor. p. 1-2

a parcelamento fiscal é nitidamente vantajosa para sujeito passivo, uma via expressivamente menos onerosa de se obter a regularidade fiscal.

## **6. Renúncia do direito em que se funda a discussão judicial do crédito parcelado**

### **6.1. Aspectos relevantes do regime jurídico da renúncia**

A renúncia ao direito em que se funda a ação é causa de extinção do processo com resolução do mérito pela homologação da conciliação das partes, prevista no art. 269, V do CPC. Desse modo, a decisão é protegida pela imutabilidade conferida pela coisa julgada material, desconstitutivo pela ação rescisória.

A renúncia ao direito sobre qual se funda a demanda é ato de abdicação do autor que reconhece não possuir o direito alegado. É hipótese de conciliação, por conseguinte, põe fim ao processo por autocomposição, não por heterocomposição.

A homologação da renúncia requer que ela seja possível, o direito objeto seja passível de transação, e que os procuradores tenham poderes especiais para realizá-la. Os efeitos da homologação são a extinção do processo e a formação de coisa julgada material, porém nada influencia na eficácia da renúncia, não é condição de eficácia da conciliação.

### **6.2. Renúncia de direito indisponível**

Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza elaboraram o entendimento sobre a renúncia no parcelamento fiscal que acreditamos mais adequado, ressalvada a tese de que a renúncia se referia apenas ao direito de resistir a cobrança do Fisco e não ao direito material que fundamentava a ação, devido a redação inicialmente adotada nas legislações de parcelamento de “renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam”, abandonada pelas legislações mais recentes, justamente para afastar essa interpretação e buscar conferir mais rigidez à renúncia.

Os autores argumentam no sentido da impossibilidade de se interpretar que a renúncia no parcelamento serviria para validar a cobrança de tributo inválido e no da indisponibilidade do direito em que fundamenta a discussão sobre tributo inválido:

A constituição da obrigação tributária por lei válida, ou seja, compatível com a Constituição, é um direito subjetivo público, que não é suscetível de renúncia.

O que pode o contribuinte é, de livre vontade, tendo em vista que o pagamento de tributo envolve um direito patrimonial, deixar de oferecer resistência à pretensão fiscal, quando isso se lhe apresente como oportuno e conveniente.

Nesse sentido é que se diz que o direito do contribuinte, em relação ao pagamento do tributo, é um direito disponível, na medida em que ele pode exercer ou não a faculdade

de se opor à exigência fiscal.<sup>62</sup>

Eles ainda sustentam que diante dos princípios que regem a atuação da Administração Pública, previstos no art. 37 da Constituição, não se pode admitir que a exigência de renúncia objetivasse assegurar tributos que não faz jus (grifos no original):

Em outras palavras: não é razoável que a imposição de renúncia tenha tido por fim assegurar ao Estado o direito de receber as contribuições calculadas sob base alargada, nos moldes da Lei 9718/98, **ainda que a lei viesse a ser declarada inconstitucional, a pretexto de que a disponibilidade do direito, manifestada pelo contribuinte, supriria o vício da norma, atribuindo à receita a legitimidade que a lei inválida não fora capaz de lhe dar.**<sup>63</sup>

Por último argumentam que os interesses públicos secundários não podem suplantar os primários:

Consoante reconhece a doutrina nacional e estrangeira, em Estados democráticos de Direito, o interesse público de obter receita, que é aquele que o Estado possui como qualquer sujeito de direito – é considerado “secundário”, só podendo ser perseguido se compatível com o interesse público “primário”, que, no caso, é o respeito à legalidade e à ordem jurídica, na instituição do tributo. Esse interesse público primário condiciona a legitimidade da arrecadação à existência de obrigação tributária lastreada em lei, vale dizer, em ato legislativo válido, compatível com a Constituição.<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup>MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Adesão a programa de parcelamento especial com vistas à obtenção de regularidade fiscal. Submissão à imposição legal de desistência de ação e renúncia às alegações de direito fundamentadoras da discussão judicial. Disponibilidade do direito que, para além de não ter sido manifestada livremente, não prevalece em face de alteração da situação jurídica representada pelo reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei n. 9.718/98. Insubstituição do crédito tributário parcelado, no que concerne à majoração da base de cálculo do PIS e da Cofins. Insubstituição da transação e da coisa julgada. Instrumentos processuais cabíveis para sua desconstituição. In: Revista forense, v. 106, n. 411, p. 333-358, set./out. 2010. p. 341

<sup>63</sup>MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Adesão a programa de parcelamento especial com vistas à obtenção de regularidade fiscal. Submissão à imposição legal de desistência de ação e renúncia às alegações de direito fundamentadoras da discussão judicial. Disponibilidade do direito que, para além de não ter sido manifestada livremente, não prevalece em face de alteração da situação jurídica representada pelo reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei n. 9.718/98. Insubstituição do crédito tributário parcelado, no que concerne à majoração da base de cálculo do PIS e da Cofins. Insubstituição da transação e da coisa julgada. Instrumentos processuais cabíveis para sua desconstituição. In: Revista forense, v. 106, n. 411, p. 333-358, set./out. 2010. p. 343

<sup>64</sup>MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Adesão a programa de parcelamento especial com vistas à obtenção de regularidade fiscal. Submissão à imposição legal de desistência de ação e renúncia às alegações de direito fundamentadoras da discussão judicial. Disponibilidade do direito que, para além de não ter sido manifestada livremente, não prevalece em face de alteração da situação jurídica representada pelo reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei n.

A indisponibilidade que defendemos não passa pela discussão da absoluta indisponibilidade de todo e qualquer direito fundamental, que acreditamos superada.

Também não se dirige ao direito de inafastabilidade da jurisdição, pois no Agravo Regimental na Sentença Estrangeira 5206, relator Ministro Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 12/12/2001, Diário da Justiça de 30/04/2004, p. 29, Ementário Vol. 2149-06, p. 958, o STF entendeu a possibilidade de sua transação, por seu caráter instrumental, desde que a renúncia não seja abstrata.

Defendemos que a indisponibilidade é do direito de submissão a tributo válido decorrente principalmente do princípio da legalidade estrita tributária. Este direito, por decorrer, sobretudo, de uma das limitações basilares do poder de tributar, não seja passível de transação pelo Estado, mesmo mediante lei, nem pelo sujeito passivo.

A validade do tributo abrange o plano da validade da norma instituidora, em sua constitucionalidade e legalidade para com o ordenamento jurídico, mas também o plano da validade perante a norma instituidora, em sua adequação da configuração do fato gerador em todos os seus elementos.

Ao aderir a parcelamento, o sujeito passivo pode dispor do seu direito de ação, ao desistir da ação eventualmente proposta, por ser uma disposição pontual e configurar clara vantagem para o cumprimento do seu débito tributário.

No entanto, ele não pode renunciar ao direito de ser obrigado a pagar somente tributo válido, pois está além da sua disposição, este direito é próprio do ordenamento jurídico tributário, por isso reflete nas esferas jurídicas dos sujeitos da obrigação tributária, mas a elas não pertence. A renúncia que supostamente se refira a este direito deve ser considerada inválida.

### **6.3. Jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal**

O STJ no REsp 1124420/MG, representativo da controvérsia, julgado em 29/02/2012, relatado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, posicionou-se, segundo o voto do relator, no sentido de que a renúncia não ser uma consequência automática da adesão a parcelamento fiscal:

---

9.718/98. Insubstituição do crédito tributário parcelado, no que concerne à majoração da base de cálculo do PIS e da Cofins. Insubstituição da transação e da coisa julgada. Instrumentos processuais cabíveis para sua desconstituição. In: Revista forense, v. 106, n. 411, p. 333-358, set./out. 2010. p. 344



6. Dessa forma, instaurada a via judicial de discussão do débito, a adesão ao parcelamento, por si só, não permite que o Juiz, fazendo as vezes do contribuinte e sem sua expressa concordância extinga o feito com julgamento do mérito e declare a sua renúncia a qualquer discussão sobre o direito incidente aos fatos confessados.<sup>65</sup>

O Ministro Maia Filho alerta que a reposta para a forma de extinção do processo deve ser obtida dele próprio, não da legislação que institui o parcelamento. A verificação do cumprimento das exigências do parcelamento se restringe ao âmbito administrativo:

7. Se as condições para a obtenção do parcelamento são a confissão do débito e a desistência ou a não propositura (conforme o caso) de ação judicial para discuti-lo, a consequência que pode advir do comportamento contrário do contribuinte é a sua não-inclusão ou exclusão do REFIS/PAES, com o restabelecimento da exigibilidade do saldo devedor.<sup>66</sup>

O ministro ainda aponta que, como a renúncia deve ser expressa, não é possível configurá-la com a concordância ao pedido de extinção da parte contrária:

12. A empresa embargante, em manifestação às fls. 58, disse expressamente que, a não ser com o pedido de condenação de honorários advocatícios, já que vem de um acordo, concorda com os demais pedidos formulados pela exequente por estarem em consonância com a Lei 10.684/03.

13. Ao meu sentir, essa concordância, até porque condicional, não pode ser interpretada como renúncia sobre o direito em que se funda a ação, uma vez que essa deve ser expressa e sem ressalvas.<sup>67</sup>

A discussão sobre a renúncia na jurisprudência do STJ e STF, em relação à análise da natureza do direito que é renunciado, não foi desenvolvida, ao contrário do que pode ser percebido no desenvolvimento da discussão sobre a confissão.

Não localizamos precedentes que analisem a possibilidade de transação do direito renunciado. Os que tratam da renúncia no parcelamento fiscal se restringem a delinear as características formais de sua realização, como o tomado como modelo da controvérsia citado, sem discutir a natureza do direito renunciado ou os efeitos da coisa julgada

---

<sup>65</sup> REsp 1124420/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 29/02/2012, DJe 14/03/2012. Inteiro teor. p. 11

<sup>66</sup> REsp 1124420/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 29/02/2012, DJe 14/03/2012. Inteiro teor. p. 11

<sup>67</sup> REsp 1124420/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 29/02/2012, DJe 14/03/2012. Inteiro teor. p. 15

decorrente da renúncia.

AntonioAndré Muniz Mascarenhas de Souza cita uma decisão do STF na vigência da Constituição de 1967/69 que considerou a previsão de renúncia em lei de parcelamento estadual inconstitucional:

Em decisão isolada sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal assim decidiu, na vigência da Constituição Federal de 1967/69 (que continha a cláusula de acesso ao Poder Judiciário no art. 153, § 4o), ao reformar acórdão que admitia a renunciátácita. Todavia, o resultado do julgamento foi mais pretensioso, ao declarar a inconstitucionalidade da expressão “ou judicial” na disposição de lei estadual, que atribuía ao pedido de parcelamento o efeito automático de renúncia a qualquer defesa ou recurso administrativo ou judicial. Confira-se: *“Controle judicial. Sua inafastabilidade. Lei estadual que atribui ao pedido de parcelamento de crédito fiscal o efeito de confissão irretratável e de renúncia a qualquer defesa ou recurso administrativo ou judicial, bem como desistência dos já interpostos. Inconstitucionalidade desse dispositivo relativamente à expressão “ou judicial”, por ofensiva ao art. 153, § 4o, da CF. Recurso extraordinário conhecido e provido.”* (RE 94141/SP, Relator Min. SOARES MUÑOZ, Julgamento: 10/11/1982, Tribunal Pleno, DJ 04-03-1983 P. 1937).

Pode-se deduzir, numa primeira visão, que a generalidade da fórmula utilizada na lei estadual significaria, na prática, uma renúncia total do direito de impugnação judicial, o que contraria o núcleo e a essência do direito fundamental. Ainda que o acórdão reformado estivesse a discutir a renúncia ficta, a Suprema Corte reconheceu que não se pode excluir a inafastabilidade da jurisdição.<sup>68</sup>

Contudo, discussão similar sob a Constituição de 1988 não foi localizada.

#### **6.4. Efeitos da renúncia nos processos em curso**

Inicialmente, posto que não foi localizado discussões judiciais sobre o tema, é possível concluir que o processo extinto pela homologação de renúncia em razão de adesão a parcelamento fiscal vai formar coisa julgada material, por resolver o mérito, e impedir a repositura, nos mesmos termos, da ação.

Alexandre Macedo Tavares entende que o efeito da renúncia do direito de discussão judicial do crédito parcelado colide com a garantia constitucional da inafastabilidade da tutela jurisdicional, princípio fundamental da Constituição Federal

---

<sup>68</sup> SOUZA, AntonioAndré Muniz Mascarenhas de. Renúncia a direitos fundamentais no regime de parcelamento fiscal. In: RIDB, Ano 2 (2013), no 6, 5851-5889 / <http://www.idb-fdul.com/> ISSN: 2182-7567. p. 5851-5889. Acessado em: 30/3/2015. p. 5871

previsto no art. 5º, XXXV, como cláusula pétrea, impossível de ser reduzido<sup>69</sup>. Assim, a lei não seria capaz de afastar da apreciação do Judiciário o direito de repetição do débito do sujeito passivo.

AntonioAndré Muniz Mascarenhas de Souza propõe um entendimento diferente sobre a produção de efeitos da renúncia no parcelamento baseado na ponderação dos interesses envolvidos:

Portanto, é possível concluir que as gravosas renúncias ao direito fundamental de acesso ao Poder Judiciário como condição ao parcelamento justificam-se nas hipóteses em que os parcelamentos excepcionais, de adesão limitada no tempo, confiram maiores vantagens aos contribuintes, de modo a autorizar a ampliação da atuação estatal para organizar de forma sistemática as adesões e os tributos incluídos, sem a inconveniente concomitância de ações judiciais, desde que se resguarde ao interessado a faculdade de escolher ou não inserir no parcelamento o débito objeto de ação judicial.

Outrossim, no caso de posterior revogação do parcelamento ou exclusão do contribuinte, considerando, de um lado, os efeitos definitivos gerados pelas renúncias e, de outro, o princípio de que a revogabilidade deve nortear a renúncia a direito fundamental, mostra-se adequada a solução segundo a qual o contribuinte retoma a capacidade jurídica de impugnar o débito que confessara, mesmo que tenha desistido ou renunciado ao direito em que se fundava a ação, ressalvando, entretanto, a impossibilidade de suscitar a matéria fática confessada e as questões inseridas nos efeitos da coisa julgada em relação à sentença que apreciou fictamente o mérito pelo artigo 269, inciso V, do Código de Processo Civil.<sup>70</sup>

Propomos, com a devida vênia dos que pensam diferente, um entendimento diverso para os efeitos da renúncia no parcelamento.

A partir do entendimento de que aquilo que pode ser transacionado ao aderir a parcelamento fiscal é o direito de resistência à cobrança do Fisco, o direito de ação, o que configura para nós o instituto da desistência, visto que o direito de ser obrigado a pagar tributo válido, tanto no sentido de ser veiculado por norma equiparada à lei em sentido estrito e ser adequado a ela quanto no sentido dessa norma ser adequada ao ordenamento jurídico, constitucional e legalmente, não é direito que admite

---

<sup>69</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. O parcelamento de débito tributário e a ineficácia das condicionantes cláusulas de "confissão irretratável" e de "renúncia de discussão administrativa e judicial" do objeto parcelado. In: Revista dialética de direito tributário, n. 123, p. 9-13, dez. 2005. p.13

<sup>70</sup> SOUZA, AntonioAndré Muniz Mascarenhas de. Renúncia a direitos fundamentais no regime de parcelamento fiscal. In: RIDB, Ano 2 (2013), no 6, 5851-5889 / <http://www.idb-fdul.com/> ISSN: 2182-7567. p. 5851-5889. Acessado em: 30/3/2015. p. 5887

transação, entendemos que se a renúncia se referir a este direito será inválida.

A coisa julgada formada a partir da extinção do processo em razão dessa renúncia não poderá ter eficácia material em relação a esses aspectos, não será capaz de impedir o sujeito passivo de discutir judicialmente novamente o seu direito de não se submeter a tributo inválido.

Desse modo, a renúncia pode se referir ao direito de ação, por seu caráter instrumental, porém não pode ser entendida como uma renúncia geral e irrestrita, mas tão somente pontual. Contudo, defendemos que essa renúncia não poderá se referir ao direito de submissão a tributo válido decorrente precipuamente do princípio da legalidade estrita tributária.

Cabe salientar que as alegações sobre a validade da norma no âmbito constitucional, fora das ações do controle concentrado de constitucionalidade, não vão ser alcançadas pela imutabilidade da coisa julgada de qualquer forma, por serem questões incidentais. Mas defendemos que aquelas sobre a validade da norma no âmbito legal e do fato gerador perante a norma também não serão alcançadas pela imutabilidade em razão da invalidade da renúncia sobre elas.

Entendemos possível a discussão judicial de créditos tributários submetidos a parcelamento durante a vigência deste, desde que o sujeito passivo não interrompa o pagamento das parcelas no valor estipulado na adesão, para não dar causa a exclusão no âmbito administrativo, já que o cumprimento dos requisitos do parcelamento é matéria estritamente administrativa, e o saldo eventualmente pago indevidamente seria restituído ou compensado após a decisão definitiva.

## **7. Honorários advocatícios em processos extintos em razão de adesão a parcelamento**

A aplicação das disposições sobre honorários advocatícios das leis que instituíam parcelamentos nos processos extintos pela adesão a eles fez o Fisco provocar discussões no STF e no STJ.

Esses tribunais se posicionaram no sentido de que essas disposições sobre honorários advocatícios não se sobrepõem irrestritamente às disposições processuais sobre verbas sucumbenciais. Aquelas disposições por serem excepcionais devem se adequar às demais existentes.

O STF no Agravo Regimental na Ação Cível Originária 1572/CE, julgado em 06/11/2014, relatado pelo Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, no voto do relator, não desenvolveu muito o tema, mas deixou claro a necessidade de se compatibilizar as

disposições sobre honorários advocatícios (grifos no original):

Reafirmo o quanto já salientado na decisão monocrática: para exclusão de honorários advocatícios em caso de renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação, por adesão a parcelamento, há necessidade de que tais valores já tenham sido incorporados à dívida objeto de parcelamento (situação em que a exclusão em âmbito judicial evitaria o **bis in idem** da cobrança), ou que tenham sido excluídos da consolidação do débito por determinação da própria legislação autorizadora do parcelamento.<sup>71</sup>

O STJ aprofundou mais a discussão ao delinear a interpretação de que as disposições específicas da legislação de parcelamento devem se integrar com as demais disposições sobre verbas sucumbenciais.

OREsp 1143320/RS, representativo da controvérsia, julgado em 12/05/2010, relatado pelo Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, deixou claro que a legislação de parcelamento que limitava em 1% (um por cento) da dívida consolidada os honorários advocatícios não é capaz de afastar aplicação do encargo legal previsto no Decreto-Lei 1025/69, ao estipular no art. 1º que na execução fiscal da União será acrescentado na dívida ativa o encargo de 20% e que esse encargo nos embargos substituirá a condenação em honorários advocatícios (grifos no original):

Entretanto, em se tratando de embargos à execução fiscal de créditos tributários da Fazenda Nacional, a jurisprudência da Primeira Seção é no sentido de que a cobrança de verba honorária (em virtude do cumprimento, pelo contribuinte, do requisito de desistência da ação judicial, para fins de adesão a programa de parcelamento fiscal) configura inadmissível bis in idem, tendo em vista o encargo estipulado no Decreto-Lei 1.025/69, que já abrange os honorários advocatícios.<sup>72</sup>

O Ministro Fux mostra em seu voto que esse limite de 1% (um por cento) do débito imposto pela lei do parcelamento deve ser integrada às demais disposições sobre verbas sucumbenciais. Se o processo extinto for mandado de segurança ou em que se aplica o encargo legal, o limite não se aplica, pois no primeiro não é devido honorários advocatícios e no segundo ele já está incluído no encargo. Os demais processos terão os honorários calculados conforme o art. 26 do CPC, porém limitado a 1% (um por cento) do

---

<sup>71</sup> ACO 1572 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-027 Divulg. 09-02-2015 Public. 10-02-2015. Inteiro teor. p. 7

<sup>72</sup> REsp 1143320/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/05/2010, DJe 21/05/2010. Inteiro teor. p. 10

débito.

OREsp1353826/SP, representativo da controvérsia, julgado em 12/06/2013, relatado pelo Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, consolidou essa posição de não prevalência irrestrita das disposições sobre honorários advocatícios na legislação de parcelamento sobre as demais disposições sobre o tema.

O caso se refere à disposição de parcelamento que dispensa os honorários apenas na extinção do processo em que o sujeito passivo requer o restabelecimento de sua opção ou a sua reinclusão em outros parcelamentos, nos demais processos essa dispensa não se aplica (grifos no original):

A norma é excepcional em nosso sistema processual civil, que impõe os ônus sucumbenciais, nos processos encerrados por desistência ou renúncia, à parte que desistiu ou reconheceu (art. 26 do CPC). Por conseguinte, deve sofrer interpretação estrita, conforme decidido pela Corte Especial do STJ:

PROCESSO CIVIL. DESISTÊNCIA. HONORÁRIOS. O artigo 6o, § 1o, da Lei no 11.941, de 2009, só dispensou dos honorários advocatícios o sujeito passivo que desistir de ação judicial em que requeira "o restabelecimento de sua opção ou a sua reinclusão em outros parcelamentos". Nas demais hipóteses, à míngua de disposição legal em sentido contrário, aplica-se o artigo 26, caput, do Código de Processo Civil, que determina o pagamento dos honorários advocatícios pela parte que desistiu do feito. Agravo regimental não provido.<sup>73</sup>

Neste REsp (1353826/SP) o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho pronunciou voto vencido sustentando a tese de que a União não poderia ter direito a honorários advocatícios em razão da extinção de qualquer processo por motivo de adesão a parcelamento, a dispensa não poderia se restringir ao processo em que se pede o restabelecimento ou a reinclusão do sujeito passivo em parcelamento. Apesar de entender o parcelamento como transação, os argumentos do ministro levam a discussão do âmbito formalista para o da política fiscal:

3. Eu, Senhor Presidente, não vejo razão alguma para não se dar o mesmíssimo tratamento, porque é a mesma situação factual, nos casos de inclusão originária do REFIS. Tenho para mim, com todo respeito ao brilhante voto, como sempre, do eminente Relator, que a inclusão do débito do contribuinte no Refis, quando está em curso uma ação em que se discute o seu montante, por exemplo, é claramente, uma transação com recíprocas

---

<sup>73</sup>REsp 1353826/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/06/2013, DJe 17/10/2013. Inteiro teor. p. 6-15

vantagens para ambas as partes. A Fazenda não é obrigada a aceitar o contribuinte no REFIS, mas não pode, a meu ver, para aceitá-lo no Refis, impô-lhe esse ônus processual. Já impõe o de desistir da ação e ainda o de sofrer os efeitos da sucumbência? Penso ser uma demasia.

4. Penso, Senhor Presidente, que essa é uma situação absolutamente desafiadora de uma reflexão mais verticalizada, não apenas porque no caso de restabelecimento e de reinclusão não há os honorários, não apenas por isso - em que pese isso já ser um indicativo bem forte -, mas, principalmente, porque a inclusão no REFIS é algo que interessa à Fazenda, tanto que ela o faz. Se não fosse interessante para a arrecadação, evidentemente a Fazenda não admitiria nem restabelecimento, nem reinclusão e nem inclusão no REFIS.<sup>74</sup>

Cabe salientar que a Lei 11941/09 incluiu na Lei 10522/02 o art. 37-A que estabelece que os créditos das autarquias e fundações públicas federais, de qualquer natureza, não pagos nos prazos previstos na legislação, serão acrescidos de juros e multa de mora, calculados nos termos e na forma da legislação aplicável aos tributos federais.

E aqueles inscritos em dívida ativa serão acrescidos de encargo legal, substitutivo da condenação do devedor em honorários advocatícios, calculado nos termos e na forma da legislação aplicável à dívida ativa da União. Entretanto, essas disposições não se aplicam aos créditos do Banco Central do Brasil.

---

<sup>74</sup>REsp 1353826/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/06/2013, DJe 17/10/2013. Inteiro teor. p. 17-18

## 8. Conclusão

O alcance da interpretação mais adequada das prescrições legais requer a consideração não só das suas interações com outras, mas também, com os provimentos da jurisprudência e com os ensinamentos da doutrina sobre elas.

A obrigação tributária é o vínculo estabelecido entre o sujeito ativo e passivo formado pela incidência da norma instituidora do tributo sobre o fato praticado, independentemente das vontades dos sujeitos. A “vontade” necessária para formar a obrigação no Direito Tributário é a prescrição abstrata legal do fato tido com suficiente para formar o vínculo (hipótese de incidência), o que determina a natureza *ex lege* da obrigação tributária.

O fato gerador pode designar tanto a hipótese de incidência quanto o fato praticado tido por ela como suficiente para formar a obrigação, mas não se pode confundir que o poder para essa formação decorre da incidência da lei sobre ele (subsunção), não puramente dele em si.

O fato gerador da obrigação de pagar tributo é formado por elementos indissociáveis, que delineiam os aspectos da obrigação tributária, que podem requerer a atuação do sujeito ativo (lançamento) para a especificação.

Não é adequado a separação proposta pelo CTN da separação entre obrigação e crédito tributário, pois este nada mais é que o direito pertencente ao sujeito ativo de exigir o adimplemento do dever do sujeito passivo no âmbito daquela. São conceitos indissociáveis, não há obrigação sem crédito ou débito correspondente.

O parcelamento fiscal é instituto autônomo que não deve ser confundido com outros, apesar de congrega efeitos também presentes em outros institutos. Ele estabelece uma relação jurídica continuada complexa por suspender a exigibilidade do saldo do crédito durante o pagamento das parcelas, iguais ou não, com prazo certo ou não, e por extinguir a obrigação ao quitar o montante do crédito.

O parcelamento pode ser combinado com outros instrumentos de política fiscal, geralmente com remissão e anistia, entretanto, a combinação com estes institutos não permite a restituição do saldo de juros remuneratórios/compensatórios sobre o depósito judicial necessário para suspender a exigibilidade do crédito tributário discutido judicialmente, depois de deduzido o montante do crédito tributário que não foi objeto de remissão ou anistia, quando esse depósito é utilizado como pagamento no parcelamento fiscal, caso a adesão ocorra antes da transformação deste depósito em pagamento definitivo, pois o crédito tributário e o depósito são institutos distintos, assim como a natureza dos juros incidentes sobre cada um. Depósito para suspender a exigibilidade do



crédito tributário não é investimento, é apenas o instrumento a disposição do sujeito passivo para resistir a pretensão do Fisco sem a concomitância de procedimentos de cobrança e a perda decorrente da melhor destinação que poderia ter sido dada ao montante pecuniário é risco inerente ao exercício dessa opção de depositar. Ao realizar o depósito o sujeito passivo deixa de ser o proprietário do montante depositado, logo não há como se pleitear juros sobre propriedade de terceiro.

A confissão do débito tributário, como admissão da ocorrência de fato contrário ao confitente e favorável a parte contrária, faz prova apenas do fato ocorrido e do valor monetário consignado a ele, sem se preocupar com os efeitos jurídicos deles decorrente da incidência da norma. Ela impede o confitente reproduzir prova tanto para comprovar quanto para negar sua ocorrência. Também dispensa a parte contrária de provar os fatos confessados que alegou. Nela não há empenho da vontade para produzir efeito jurídico, por isso, a vontade não pode ser retirada nem alterada, mas a confissão pode ser invalidada em razão de erro de fato ou coação, não o pode por erro de direito, porque sobre o direito nada diz. Ela será ineficaz se os fatos se relacionarem a direitos não transacionáveis. A confissão não faz prova da obrigação tributária, por nada influenciar na incidência da lei sobre o fato confessado, nem é capaz de sanar o vício de validade do tributo, pois a admissão da ocorrência de fato não substitui a adequação dele à norma instituidora do tributo.

A desistência no âmbito administrativo não ofende o direito de inafastabilidade da jurisdição nem o direito de petição. É apenas medida de economia processual, para impedir o funcionamento de dois órgãos do Estado para resolver uma mesma questão. Essa desistência não pode ser utilizada como causa de exclusão do participante do parcelamento, se não expressamente prevista como tal, após superada a fase de adesão sem sua adequada verificação no âmbito administrativo. O que entendemos também aplicável a exigência de renúncia.

A desistência no âmbito judicial deve ser expressa para que se possa extinguir o processo sem resolução do mérito, nos parece que essa manifestação do autor pode se dar na forma de concordância do pedido de extinção feita pela parte contrária. A sentença terminativa não se reveste da imutabilidade da coisa julgada material, basta o pagamento das verbas sucumbenciais do processo anterior para a repropositura de nova ação nos mesmos termos. Acreditamos que essa exigência de desistência no âmbito judicial se insere no âmbito da discricionariedade do sujeito passivo, que pode estabelecer o momento mais oportuno e conveniente para ele exercer seu direito de ação e o parcelamento fiscal se mostra extremamente vantajoso para se obter a regularidade

fiscal, por ser uma das vias menos onerosas para isso.

A renúncia do direito em que se funda a discussão judicial do crédito inserido no parcelamento tem que ser expressa, não pode se dar na forma de concordância ao pedido de extinção feito pela parte contrária, para extinguir o processo com resolução do mérito, não é uma consequência automática da adesão a parcelamento fiscal, o que se aplica também a desistência. Aquela produz coisa julgada material que impede a propositura de nova ação com base nas mesmas alegações. No entanto, não acreditamos que esses efeitos serão produzidos se o direito em que se funda a ação se referir ao de não se submeter a tributo inválido decorrente principalmente do princípio da legalidade estrita. Entendemos que este direito não permite transação pelo sujeito passivo nem pelo Estado, é uma limitação ao poder de tributar pertencente ao ordenamento jurídico-tributário que reflete na esfera jurídica dos sujeitos da obrigação tributária, mas não é passível de transação por eles, o que torna a renúncia a ele inválida. É possível que a renúncia se refira ao direito de ação, que por seu caráter instrumental, admite transação, não de maneira absoluta, apenas pontual.

A responsabilidade pelos honorários advocatícios em processos extintos em razão de adesão a parcelamento não é absolutamente definida pelas disposições excepcionais estabelecidas na legislação de parcelamento. Estas disposições devem ser interpretadas de acordo com seu caráter casuístico para se integrarem com as demais disposições processuais sobre verbas sucumbenciais.

## Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1124420/MG**, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 29/02/2012, DJe 14/03/2012. Inteiro teor.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1133027/SP**, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/10/2010, DJe 16/03/2011. Inteiro teor.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1143216/RS**, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 09/04/2010. Inteiro Teor.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1143320/RS**, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/05/2010, DJe 21/05/2010. Inteiro teor.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1251513/PR**, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/08/2011, DJe 17/08/2011. Inteiro Teor.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1353826/SP**, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/06/2013, DJe 17/10/2013. Inteiro teor.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1355947/SP**, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/06/2013, DJe 21/06/2013. Inteiro teor.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 927097/RS**, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/05/2007, DJ 31/05/2007. Inteiro teor.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ACO 1572 AgR**, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, Acórdão Eletrônico DJe-027 Divulg 09-02-2015 Public 10-02-2015. Inteiro teor.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI 850506 AgR**, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 06/12/2011, Acórdão Eletrônico DJe-239 Divulg 16-12-2011 Public 19-12-2011. Inteiro teor.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 233582**, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 16/08/2007, DJe-088 Divulg 15-05-2008 Public 16-05-2008 Ement Vol-02319-05 pp-01031. Inteiro teor.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. Curso de direito processual civil. Volume 2, Teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. Salvador: JusPODIVM, 2013.

DIDIER JR., Fredie. Curso de direito processual civil. Volume 1, Introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. Salvador: JusPODIVM, 2013.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, v. 3.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos**. In: Revista fórum de direito tributário, v. 8, n. 45, p. 9-23, maio/jun. 2010.

HACK, Érico; DALLAZEM, Dalton Luiz. **Parcelamento do Crédito Tributário**. Curitiba: Juruá Editora, 2008.

HARADA, Kiyoshi. Parcelamento: confissão irretratável do débito tributário e o princípio da legalidade tributária. In: Consulex: revista jurídica, v. 10, n. 230, p. 42-44, ago. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão irretratável de Dívida tributária nos pedidos de parcelamento**. In: Revista dialética de direito tributário, n. 145, p. 47-53, out. 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Adesão a programa de parcelamento especial com vistas à obtenção de regularidade fiscal. Submissão à imposição legal de desistência de ação e renúncia às alegações de direito fundamentadoras da discussão judicial. Disponibilidade do direito que, para além de não ter sido manifestada livremente, não prevalece em face de alteração da situação jurídica representada pelo reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei n. 9.718/98. Insubstitência do crédito tributário parcelado, no que concerne à majoração da base de cálculo do PIS e da Cofins. Insubstitência da transação e da coisa julgada. Instrumentos processuais cabíveis para sua desconstituição. In: Revista forense, v. 106, n. 411, p. 333-358, set./out. 2010.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários ao Código de Processo Civil**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, t. 4.

SILVA, Ovídio Baptista da. **Curso de Processo Civil**. 5 ed. São Paulo: RT, 2000, v. 1.

SOUZA, AntonioAndré Muniz Mascarenhas de. **Renúncia a direitos**

**fundamentais no regime de parcelamento fiscal.** In: RIDB, Ano 2 (2013), no 6, 5851-5889 / <http://www.idb-fdul.com/> ISSN: 2182-7567. p. 5851-5889. Acessado em: 30/3/2015.

TAVARES, Alexandre Macedo. O parcelamento de débito tributário e a ineficácia das condicionantes cláusulas de "confissão irretratável" e de "renúncia de discussão administrativa e judicial" do objeto parcelado. In: Revista dialética de direito tributário, n. 123, p. 9-13, dez. 2005.